بسم ا   الرحمن الرحيم

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة في فلسطين

إعداد
صخر وائل محمود الأحمد

إشراف
الأستاذ الدكتور طارق الحاج

قدمت هذه الأطروحة إستكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين.

2005

ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة في فلسطين

إعداد

صخر وائل محمود الأحمد

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ: 2005/6/26 وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة	التوقيع
- الأستاذ الدكتور طارق الحاج/ مشرفاً رئيساً	------------------
- الدكتور عطية مصلح/ ممتحناً خارجياً	------------------
- الدكتور محمد شراقة/ عضواً خارجياً	------------------
- الدكتور مجيد منصور/ عضواً داخلياً	------------------

الإهداء

إلى الأكرم منا جميعاً... شهداء الوطن

إلى نبع العطاء والمحبة... مؤسسة الأجيال... أمي الحنونة

إلى من علمني بجدية الإصرار والتحدي... وأسقاني من حروف مواقف الرجال... وزرع بداخلي الحرية قولاً وفعلاً... والدي الطيب...

إلى شريكة حياتي... ورفيقة دربي... وصديقتي ومؤنسة وحدتي وزميلتي في الدراسة ومعينتي في الرسالة... زوجتي الحبيبة... علا...

إلى أغلى ما أهداني الله –والشكر لله وحده– قرة عيني أبني وائل...

إليهم جميعاً ولكل من وقف معي وبجانبي أهدي إنجازي المتواضع هذا... والعهد أن أكمل المشوار

الشكر والتقدير

بعد أن وفقني ا عز وجل إلى إتمام هذه الرسالة، لا يسعني إلا أن أتقدم بأسمى آيـات الشكر والامتنان إلى مشرفي الفاضل الأستاذ الدكتور طارق الحاج، الذي كان لي الملهم والمعلم، بتوجيهاته النيرة وآرائه المحكمة بالعلم والتجربة والمعرفة، والتي كان لها كبير الأثر في إنجاز هذا العمل.

كما وأتقدم بشكري وتقديري إلى جامعة النجاح الوطنية، والتي رفعتني بشهادتها درجـة من درجات العلم، وأخص بالذكر أعضاء الهيئة التدريسية في برنامج المنازعات الضريبية.

وأشكر أيضا لجنة المناقشة الموقرة، الذين شرفوني بمناقشة هذه الرسـالة، وكـل مـن حضر المناقشة وتحمل أعباء السفر.

وأتقدم بخالص شكري إلى الصديق المهندس محمد عواد والأسرة مركز مراسيل، الذين جهدوا وسهروا الليالي لطباعة وتدقيق هذه الرسالة، وأخراجها على أفضل وجه.

وأخيراً كل التقدير لكل ن أدى لي الخير بقوله أو عمله

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
المطلب الرابع: المعارضة والاعتراض	65
المطلب الخامس: احتساب المكوس والمضافة على المؤسسات المالية	65
المطلب السادس: تحصيل الجمارك والمكوس المضافة	70
الفصل الثاني: انتقال العبء الضريبي	**74**
المبحث الأول: ظواهر ضريبية	74
المطلب الأول: ظاهرة التجنب الضريبي	74
الفرع الأول: تعريف ظاهرة التجنب الضريبي	74
الفرع الثاني: أسباب التجنب الضريبي غير المشروع	76
الفرع الثالث: طرق مكافحة التجنب الضريبي غير المشروع	78
المطلب الثاني: نقل العبء الضريبي	79
الفرع الأول: تعريف ظاهرة انتقال العبء الضريبي	79
الفرع الثاني: المكلف بالعبء الوظيفي	80
الفرع الثالث: شروط نقل العبء الضريبي	82
المبحث الثاني: صور نقل العبء الضريبي	83
المطلب الأول: النقل المقصود والنقل غير المقصود	83
المطلب الثاني: النقل الكلي والنقل الجزئي	84
المطلب الثالث: النقل إلى الأمام والنقل إلى الخلف	86
المطلب الرابع: التفرقة بين نقل العبء الضريبي وبعض الظواهر المالية الاخرى	86
المبحث الثالث: نظريات نقل العبء الضريبي	91
المطلب الأول: نظرية الفيزوقراط	91
المطلب الثاني: نظرية الانتشار	93
المطلب الثالث: نظرية هوبسون	94
المطلب الرابع: النظرية الحديثة	94
المبحث الرابع: العوامل المؤثرة في نقل العبء الضريبي	96
المطلب الأول: درجة مرونة العرض والطلب	96
المطلب الثاني: طبيعة السوق	97
المطلب الثالث: الظروف الإقتصادية المحيطة بالإنتاج	100

الموضوع	الصفحة

ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة في فلسطين

اعداد

صخر وائل الأحمد

إشراف

الأستاذ الدكتور طارق الحاج

الملخص

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على ظاهرة إنتقال عبء الضرائب غير المباشرة كأحدى الظواهر المالية والضريبية، وذلك من خلال القوانين والأنظمة السارية، إضافة الى تناولها البروتوكول الإقتصادي الموقع بين حكومة دولة إسرائيل ومنظمة التحرير الفلسطينية، والتفاهمات ذات العلاقة ما بين إسرائيل والسلطة الوطنية الفلسطينية.

كما وتوضح هذه الدراسة الأنواع المختلفة لإنتقال عبء الضرائب والنظريات المتعلقة بهذه الظاهرة والعوامل المؤثرة فيها بصورة عامة وتلك المتعلقة بالحالة الفلسطينية بصورة خاصة، إضافة إلى تقييم تلك العوامل.

وتطرق الباحث من خلال الدراسة إلى الأنواع المختلفة للضرائب وخصائص كل منها، وميز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وتناول بصورة تفصيلية أنواع الضرائب غير المباشرة في فلسطين ومدى أهميتها ومساهمتها في الإيرادات العامة للخزينة الفلسطينية.

وهدفت الدراسة الى التعريف بالمكلف الضريبي، وميزت ما بين المكلف القانوني الذي استهدفه المشرع عند سن القوانين والمكلف الإسمي وهو الحامل الفعلي للعبء الضريبي، والظروف المحيطة بعملية نقل العبء الضريبي ما بين المكلفين والشروط الواجب توافرها لاكتمال النقل باحدى صورها.

وقد قام الباحث بمراجعة قانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962، ونظام الرسوم على المنتجات المحلية رقم (16) لسنة 1963 من خلال الأبواب ذات العلاقة بالدراسة، إضافة

إلى المواد الواردة في البروتوكول الإقتصادي أو ما يعرف بإتفاقية باريس، والمتعلقة بالضرائب غير المباشرة وسياسات الإستيراد، ومدى إلتزام الأطراف الموقعة على البروتوكول بما ورد فيه من المواد والأسس والغايات التي فرضتها إسرائيل وما زالت عند صياغة تلك الإتفاقية وتطبيقها.

وهدف الباحث من خلال طرح الدراسة إلى طرح أهم المشكلات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة والتي تواجه السلطة الوطنية الفلسطينية، وركزها في تسرب الإيرادات الضريبية الجمركية وعدم تنفيذ إسرائيل للواجبات والإلتزامات المترتبة عليها وفقاً للبروتوكول الإقتصادي وآلية التعامل مع فاتورة المقاصة، وكذلك المشكلات المتعلقة بالقوانين والأنظمة السارية وعدم وجود قانون جمارك ومكوس فلسطيني، إضافة إلى عدم تفعيل دور القضاء ذو العلاقة بهذه الضرائب، أضف إلى ذلك مشكلة ضريبة الشراء والآلية التي تعاملت من خلالها الجمارك والمكوس الفلسطينية مع تلك المشكلة، وبالتالي اصبحت الخزينة الفلسطينية هي المتحمل الفعلي للأضرار والخسائر الناجمة عن عدم انتقال العبء الضريبي بصورة طبيعية وحقيقية بسبب التهرب الضريبي من جهة وبسبب الممارسات الإسرائيلية وأهمها حجز الأموال من جهة أخرى.

وقد أظهرت النتائج أن ظاهرة إنتقال عبء الضرائب غير المباشرة هي ظاهرة حيوية تعكس بالضرورة الحالة الإقتصادية والقانونية والتشريعية والسياسية والإجتماعية لمحاور النظام الضريبي من سلطة وطنية فلسطينية، بأجهزتها التشريعية والقضائية والتنفيذية، ومكلفين بأنواعهم، وقانون يحكم العلاقة فيما بين تلك الأطراف والمحاور، إلا أنه في الحالة الفلسطينية يظهر وجود طرف آخر يؤثر بصورة سلبية على تلك الظاهرة وهو إسرائيل، والتي تعتبر العلاقة الإقتصادية معها أو من خلالها من أهم العوامل المؤثرة في تلك الظاهرة إضافة إلى كون تلك العلاقة سبباً رئيسياً من أسباب وقوع مشكلات تتعلق بالضرائب غير المباشرة.

وأظهرت النتائج أيضاً وجود تقصير ذاتي فلسطيني في التعامل مع الضرائب غير المباشرة وظاهرة انتقالها، تتمثل في المشرع الضريبي الذي لم يعط الإهتمام اللازم لسن القوانين ذات العلاقة إضافة إلى القضاء الفلسطيني الذي لم يؤهل الكادر القضائي ولا المحاكم المختصة

في الضرائب، كذلك المفاوض الفلسطيني غير الملم بصورة كافية عند توقيعه للإتفاقيـات ومـا ظهر فيها من الثغرات، ناهيك عن المكلفين بأنواعهم والذين لممارستهم غير المشـروعة مـن تهرب ضريبي الأثر السلبي على ظاهرة إنتقال عبء الضرائب غير المباشرة.

ومما سبق خرجت توصيات الدراسة والتي تعكس الحاجة إلى وجـود نظـام ضـريبي يلمس الغايات والأهداف الفلسطينية من وجوده، مدعماً بالقضاء ذي العلاقة لينهي مرحلة الإرث الإحتلالي والثغرات الموجودة في الإتفاقيات والحدود التي فرضتها تلك الإتفاقيات إضـافة إلـى ذلك نشر الوعي الضريبي ما بين المكلفين وكيفية تعاطيهم مع ظاهرة انتقال عـبء الضـرائب غير المباشرة بصورة تعكس الظروف المحيطة والعوامل المؤثرة وتعزز من الاقتصاد الـوطني وليس بالصورة الحالية التي تعكس ميولهم الخاصة من خلال تجنبهم المشروع أوغير المشروع من الالتزام بعبء الدين الضريبي سواء أتموا عملية نقله أم لم يقوموا بعملية النقـل الضـريبي اساساً.

مقدمة:

إن ظاهرة انتقال العبء الضريبي مازالت تحظى بإهتمام العاملين والباحثين في مجـال الضرائب على المستوى الدولي، ونجدهم يطورون الوسائل والطرق والدراسات التـي تمـنحهم الدراية وتزيد من معرفتهم حول المكاف الحقيقي الذي سيتحمل عبء الضـريبة التـي أقرهـا المشرع، وذلك من أجل تطوير النظام الضريبي بحيث يصل الى درجة مقبولة من العدالة مـن حيث توزيع الأعباء الضريبية.

فعملية انتقال العبء الضريبي يجب أن تمر بمرحلتين أساسيتين، هما مرحلة التشـريع حيث القانون الضريبي الذي من خلاله تتحدد الأوعية الضريبية والمبالغ أو النسب والمعـدلات الضريبية المفروضة عليها، ومن هم المكلفين بأدائها، ومن ثم تأتي المرحلة الثانية، وهي مرحلة التنفيذ التي يقوم فيها المكلفون الذين تقع أو تنتقل علـيهم الأعبـاء الضـريبية بالوفـاء بتلـك الالتزامات الضريبية، إما بتحملها أو بنقلها إلى الغير بصورة كلية أو جزئية.

ومن هنا يظهر لدينا نوعان من المكلفين الذين يجب أن نفرق بينهم في عمليـة إنتقـال العبء الضريبي، وهما المكاف الإسمي أو القانوني من جهة، وهو المكاف الذي تفرض عليـه الضريبة ويلزمه القانون بأدائها وبالتالي هو المكاف قانونا بالوفاء بها، ومن جهة أخرى، هنالك المكاف الفعلي أو الحقيقي، وهو الذي يتحمل بصفة نهائية العبء الضريبي، وقد يكون المكلـف القانوني أو الإسمي هو نفسه المكاف الفعلي، وحينها يمكننا القول بأن العبء الضريبي قد استقر بصورة نهائية على المكاف بها قانونا، أما اذا نجح المكاف الإسمي في نقل العـبء الضـريبي بصورة قانونية إلى شخص آخر، عندها يمكننا القول بأن ظاهرة نقـل العـبء الضـريبي قـد تحققت، وكغيره من الأنظمة الضريبية، عرف القانون الضريبي المعمول به في فلسطين العبء الضريبي وحدد المكلفين به قانوناً وحقيقةً، وكيفية استقراره بصورة نهائية باحدى صـور نقـل العبء الضريبي والقواعد المتعلقة بعملية نقل ذلك العبء، وخضـوع ظـاهرة نقـل العـبء الضريبي إلى عوامل عدة منها الإقتصادية والتشريعية والقانونية والسياسية، وفرق ما بين نقـل العبء الضريبي كظاهرة وبعض الظواهر الضريبية والمالية القريبة منه.

مشكلة الدراسة:

تعتبر الإيرادات الضريبة من أهم مصادر الإيرادات للسلطة الوطنية الفلسطينية، وإحدى أهم الأدوات التي من المفترض أن تستخدم لإحداث الآثار المحددة، وتحقيق الأهداف الموضوعة وفقاً لسياساتها الإقتصادية والسياسية والإجتماعية، وذلك كنتيجة لاستقرار العبء الضريبي على فئات أو قطاعات معينة، أو إعفائهم منه دون غيرهم، فإن إشكالية ميكانيكية نقل عبء الضرائب وما يترتب عليها من الآثار، وتحديد القطاعات التي تستقر الضريبة عندها أو عليها في النهاية لهو على جانب كبير من الأهمية في مجال تخطيط وتوجيه السياسات التي تنتهجها السلطة الوطنية الفلسطينية من خلال سنها للقوانين وعقدها للإتفاقيات ذات الصلة.

وتظهر الإشكالية جلية في مسألة توافق الأعباء الضريبية وقدرات المكلف، وكذلك في المحاولات الدؤوبة للمكلف قانوناً للتخلص من عبئها ونقله إلى الغير مستنداً على الظروف السياسية والإقتصادية والإجتماعية التي تعاني منها السلطة الوطنية الفلسطينية، وبالتالي استقرار الضريبة على شخص آخر يكون بمثابة المكلف الحقيقي، وكنتيجة لوجود الإحتلال الإسرائيلي وفرض سياساته وخرقه للإتفاقيات الموقعة مع منظمة التحرير الفلسطينية، وإستغلاله للثغرات الموجودة فيها، فإننا نجد أن السلطة الوطنية الفلسطينية تصبح في بعض الأحيان المكلف الحقيقي بالضريبة فيستقر العبء الضريبي على كاهل الخزينة الفلسطينية، وما ينتج عن ذلك من آثار مدمرة للإقتصاد الوطني الفلسطيني وإنحراف مسارات الإتفاق عن الوجهة المخطط لها.

إن مشكلة الدراسة تثير عدة أسئلة حول ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة، وهي:

1. ماهي النظريات المتعلقة بهذه الظاهرة؟ وما هو مطبق منها؟
2. ما هي العوامل المؤثرة في هذه الظاهرة؟
3. ما مدى تأثر هذه الظاهرة بالقوانين والأنظمة السارية والمعمول بها؟

4. مامدى تأثير الإتفاقيات والتفاهمات الموقعة بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي على هذه الظاهرة؟

5. ما هو دور السلطات التشريعية والتنفيذيةوالقضائية في التطبيق الأمثل لهذه الظاهرة؟

6. ماهي الوسائل الممكنة والمتاحة من أجل التفعيل السليم لهذه الظاهرة؟

7. أين تكمن المنازعات والمشكلات الضريبية الناجمة عن ظاهرة انتقال العبء الضريبي؟

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في كونها تركز على ظاهرة نقل عبء الضرائب غير المباشرة واستقرارها، باعتبار أن الضرائب غير المباشرة تعتبر من أهم الإيرادات العامة وأكثرها مساهمة في الإيرادات الضريبية، ولتسليط الضوء على أنواع الضرائب غير المباشرة وآلية وطرق فرضها وكيفية انتقالها واستقرارها والعوامل المؤثرة في عملية انتقالها، وللتفرقة ما بينها وما بين الظواهر الضريبية والمالية الأخرى.

ولابد من الإشارة إلى خصوصية الحالة الفلسطينية من حيث القوانين والأنظمة السارية والمعمول بها في الأراضي الفلسطينية، والمحكومة بعلاقة الإتحاد الجمركي مع إسرائيل من كافة جوانبه السياسية والإقتصادية، وفقاً للإتفاقيات والتفاهمات الموقعة بين الجانبين، إضافةً إلى التداخل مع السياسات والقوانين الضريبية الإسرائيلية بما فيها من أوعية ونسب ومعدلات ضريبية وجمركية مفروضة، وصور وطرق نقلها وانتقالها وآلية استقرارها بصورة نهائية.

ونظراً لقلة المراجع الأدبية والدراسات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، فإن هذه الدراسة من الأهمية بحيث أنها ستفيد الدارسين والباحثين الأكاديميين، إضافةً إلى الجهات المختصة وذات العلاقة.

أهداف الدراسة:

1- التعريف بمفهوم وخصائص الضريبة وأهدافها المختلفة، وآلية تصنيف الضرائب ومعـايير التمييز بينها، والتعرف على أنواع الضرائب غير المباشرة، وشرح ما هو مطبق منها فـي فلسطين، وما هي معدلات ونسب تلك الضرائب والمراحل التي تفرض عليها، ومدى أهمية إيراداتها بالنسبة للخزينة الفلسطينية ومقارنتها بالإيرادات العامـة، إضـافةً إلـى الرسـوم والضرائب الجمركية المفروضة على التجارة الخارجية.

2- مناقشة وتحليل القوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، ومـدى الحاجـة إلـى وجود قانون فلسطيني مستقل يلبي طموح وغايات تنمية الإقتصاد الفلسطيني.

3- التعرف على آلية تعامل المكلف الضريبي مع الدوائر الضـريبية بمـا يخـص الفـواتير والكشوف الضريبية بأنواعها، وكيفية تعبئتها وتقديمها إلى دوائر الجمارك والمكوس، إضافةً إلى مراحل المعارضة والإعتراض للطعن في تقدير المسؤول في تلك الدوائر، وآلية ربـط وتحصيل الجمارك والمكوس.

4- توضيح الآلية المتبعة في التعامل مع المؤسسات المالية في السـلطة الوطنيـة الفلسـطينية وإسرائيل من حيث إحتساب المكوس المضافة.

5- التعريف بظاهرة انتقال العبء الضريبي وتمييزها عن غيرها مـن الظـواهر الضـريبية والمالية، وتحديد المكلف الضريبي، وتمييز المكلف القانوني عن المكلف الإسـمي، إضـافةً إلى ذلك شرح صور نقل العبء الضريبي والنظريات المتعلقة بهـذه الظـاهرة والعوامـل المؤثرة فيها وتقييم تلك العوامل المؤثرة في الحالة الفلسطينية.

6- تناول أهم المشكلات المتعلقة بانتقال عبء الضرائب غير المباشرة ومدى علاقة إسـرائيل بحدوث تلك المشاكل وطرق علاجها.

منهجية الدراسة:

حتى يتسنى للباحث عرض مشكلة الدراسة وتحقيق أهدافها المتعلقة بظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة، ولما لهذا الموضوع من أهمية تنبع مـن الإعتمـاد الكبيـر للخزينـة الفلسطينية على ايرادات تلك الضرائب، ولحساسية البيانات والاحصـاءات المتعلقـة بـالأنواع المختلفة من الضرائب غير المباشرة، لأن الدراسة تمس السواد الأعظم مـن أفـراد المجتمـع الفلسطيني لكونهم مكلفين بصورة أو بأخرى من وجهة نظر التشريع والقانون، وبالرغم من قلة المراجع في هذا المجال الدراسي، و بسبب الظروف الراهنة التي تحد من قدرة الباحـث علـى السفر والتنقل سعياً وراء المعلومة والمصدر، سيعتمد الباحث الاسلوب النظري العلمي باستخدام المراجع العلمية والأدبيات ذات العلاقة، إضافة إلى القوانين والأنظمـة السـارية والإتفاقيـات والتفاهمات التي تتصل بموضوع الدراسة.

الفصل التمهيدي

1- مفهوم الضريبة وخصائصها:

تشكل الإيرادات الضريبية في الدول الحديثة الجزء الأكبر من الإيرادات العامة، وتعتبر الضريبة إحدى أهم الوسائل المالية التي تمكن الدولة من التدخل في توجيه النشاطات الاقتصادية في الاتجاه الذي يتوافق مع سياسات وأهداف الدولة.

وقد عرفت الضريبة كمفهوم على مر العصور والانظمة بما يتوافق وخدمة تلك الأنظمة إلا أنه ومع تطور الدولة الحديثة بسياساتها وأدواتها الاقتصـادية والماليـة، تطـور المفهـوم الضريبي بأسسه وخصائصه لتخرجه لنا أغلب الأدبيات الضريبية بعناصره الحديثة كما عرفـه (ميل) Mehl بأن "الضريبة استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والإعتباريين وفقاً لقدراتهم التكليفية بطريقة نهائية، وبلا مقابل لقصد تغطيـة الأعبـاء العامـة ولتحقيق تدخل الدولة"[1].

ومن خلال التعريف السابق تتضح لنا عناصر الضريبة كمفهـوم، وتعتبـر خصـائص الضريبة وهي[2]":

أولاً: الضريبة تفرض بصورة نقدية: فهي تجبى بصورة نقدية، علماً أنه في العصور القديمـة والوسطى كانت تجبى بصورة إما نقدية أو عينية.

ثانياً: الضريبة فريضة جبرية: فالدولة هي الجهة الوحيدة المخولة بفرض الضريبة ويتم ذلـك بالقانون وبصفة جبرية، بمعنى أن المكلف ليس حراً في دفعها من عدمه، بل هو ملزم بالـدفع وإن امتنع عن ذلك يعتبر متهرباً من الضريبة بنص القانون.

ثالثاً: الضريبة فريضة نهائية: بمعنى أنه لا يستطيع المكلف دافع الضريبة المطالبة باسـترجاع المبلغ الضريبي المدفوع مهما كانت الظروف والأحوال.

---

(1) شامية، أحمد زهير، الخطيب خالد: **المالية العامة**. ط2. عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، 1997. ص 131.

(2) الحاج، طارق: **المالية العامة**، ط1، عمان: دار صنعاء للنشر والتوزيع، 1999. ص47.

رابعاً: الضريبة تفرض بلا مقابل: فلا يتوقع المكلف دافع الضريبة أن تعود عليه بمنفعة خاصة مباشرة، ولكن المنفعة تعود عليه بشكل غير مباشر بصفته عضواً في المجتمع، وذلك من خلال المنفعة العامة التي تعود على جميع المواطنين.

خامساً: الضريبة لها أهداف: فعندما تفرض الدولة الضرائب، فإنها تضع نصب أعينها أهـدافاً محددة، وقد تختلف من دولة لأخرى حسب الظروف التي تعيشها كل دولة منفردة".

2. أهداف الضريبة:

من الناحية التاريخية، كانت الضريبة تحقق غاية وهدفاً واحداً، ألا وهو الهدف المالي، حيث كانت تتبع الفكرة التي تبناها المفكرون في ذلك الوقت والنابعة من مبدأ الحياد، أي حيـاد الضريبة وعدم تدخلها في الشؤون الإجتماعية والإقتصادية للدولة، أو حتى اسـتخدامها كـأداة لتوجيه وتحقيق السياسات العامة، إلا أنه وفي المفهوم الحديث للضريبة، وبعد أن تطورت أركان الدولة الحديثة ومنها أدواتها ووسائلها المالية، كان لابد من تبني مبدأ (الضريبة التدخلية)، حيث اعتبرت للضريبة أهدافاً اجتماعية واقتصادية وسياسية، إضافة إلى أهدافها المالية، وهذه الأهداف هي:

أولاً: الأهداف المالية للضريبة: الهدف المالي من أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضـريبة، فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزانة الدولة، هـو مـن إحـدى غايـات السـلطات الحكومية، ومن هنا نشأت قاعدة (وفرة حصيلة الضرائب)، أي اتساع مطرح الضريبة، بحيـث يكون شاملاً لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الإمكـان فـي نفقـات الجباية"[1].

ثانياً: أهداف اجتماعية**:** في وقتنا الحالي تستطيع الدولة أن تستخدم الضريبة كأداة لمعالجة الكثير من المشاكل الاجتماعية، وعلى سبيل المثال:

(1) شامية، أحمد زهير، الخطيب، خالد: مرجع سابق، ص138.

أ. "التحكم في النسل: وهذا إجراء نسبي، إذ تستطيع الدولة أن تحقق السياسة السكانية من خلال الضرائب، فقد نجد بعض الدول خاصة التي تمتلك مساحات شاسعة من الاراضي مثل استراليا والسعودية، وعدد السكان فيها قليل نسبياً، تتوجه نحو زيادة السكان وتشجيع زيادة المواليد، فقد تحفز ذلك من خلال الضرائب وذلك بتخفيض معدل الضريبة كلما زاد عدد أفراد الأسرة أو بتخفيض الضرائب على الدخول.

أما الدول التي تتوجه نحو تخفيض عدد السكان وتقليل المواليد، مثل الصين، فقد تلجأ إلى زيادة معدل الضريبة كلما زاد عدد أفراد الأسرة، أو زيادة الضرائب على الدخول"[1].

ب. "تطوير بعض الانشطة الاجتماعية: من خلال إعفاء بعض الهيئات التي تقوم بخدمات اجتماعية معينة من الضرائب[2]".

ج. "تهدف الضريبة إلى المساهمة في المحافظة على المستوى الغذائي والصحي لأفراد المجتمع، ولتحقيق ذلك تفرض ضريبة مرتفعة على بعض السلع التي ينتج عنها بعض الأضرار الصحية مثل المشروبات الكحولية والسجائر، وتخفيض سعر الضريبة على سلع الاستهلاك الضروري[3]".

د. "معالجة أزمة السكن: يمكن استخدام الضريبة كوسيلة لحل مشكلة السكن وذلك بإعفاء رأسمال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترة زمنية محددة[4]".

هـ - "تحقيق مبدأ التوازن في توزيع الدخول: تعمل الضريبة على كبح ووقف تفاوت الدخول بين فئات المجتمع المختلفة، بحيث ترى أن الفقير يدفع على قدر دخله، وتكون

---

(1) الحاج، طارق: مرجع سابق، ص48.

(2) عبد المولى، السيد: **المالية العامة**، ط1، القاهرة: دار وهدان للطباعة و النشر، 1975. ص231.

(3) عبد المولى، السيد:مرجع سابق، ص231.

(4) شامية، أحمد زهير، الخطيب، خالد: مرجع سابق، ص 139.

حصيلة ذلك ضئيلة، أما أصحاب الدخول الكبيرة فإنهم يدفعون أكثر، وكلما ارتفعت دخولهم كلما زادت الضريبة على ذلك[1]".

ثالثاً: أهداف اقتصادية: إن الحكومات والسلطات في الدول النامية توجه السياسات الضريبية لخدمة أهدافها الاقتصادية، وأهمها رفع الموارد الاقتصادية والإيرادات المالية لملائمة ومواكبة متطلبات التنمية، وإلى جانب ذلك يمكن للضريبة أن تخفف من الأزمات الاقتصادية خاصةً الركود والازدهار الإقتصاديين.

"فيما يتعلق بالركود الاقتصادي، فهو الحالة التي تنخفض فيها القوة الشرائية للأفراد والمؤسسات وبالتالي ينخفض الاستهلاك مما يتبعه مباشرةً تكدس البضائع والسلع المنتجة، فعلى الدولة والحال كذلك أن تزيد من الدخل المعد للإنفاق لزيادة القوة الشرائية وزيادة الاستهلاك والمبيعات، وذلك بتخفيض الضرائب أو إلغائها على السلع الأساسية مثل الطحين والخبز والسكر..الخ. إلى جانب تخفيض ضريبة الدخل في أجزائها الأولى وزيادة الإعفاءات الضريبية التي ينص عليها القانون الضريبي.

أما فيما يتعلق بالإزدهار الاقتصادي، فهو الحالة التي يزيد فيها الطلب على السلع والخدمات بسبب ارتفاع الدخول، فعلى الدولة أن تتبع بعض الاجراءات التي من شأنها أن تقلل من الدخول ومن القوة الشرائية للأفراد، وبالتالي يقل الطلب على السلع والخدمات وذلك من خلال زيادة الضرائب على الدخل خاصة في أجزائه الأولى وتخفيض أو إلغاء الدعم الحكومي، مما يقلل من الدخل المعد للإنفاق وبالتالي المقدرة على الشراء[2]".

كذلك تستخدم الضريبة كوسيلة لدعم الإنتاج، ويتركز هذا الإستخدام في الدول النامية التي تحاول دعم وتشجيع بعض القطاعات الإقتصادية، حسب خصوصية الدولة الإقتصادية، فمن الدول التي تركز دعمها للقطاع الصناعي وأخرى للقطاع الزراعي وغيرها في قطاعات أخرى

---

(1) مركز المشاريع الاقتصادية النسوية ومركز بيسان للبحوث والإنماء، **الضرائب والتسجيل في المشروع الصغير**، رام ا ، 1998.

(2) الحاج، طارق: مرجع سابق ،ص 50.

مثل السياحي أو الخدماتي، ويكون مثل هذا التشجيع عن طريق دعم المشاريع الإستثمارية مـن خلال الإعفاءات الضريبية، "ومن جهة أخرى، تستخدم الضريبة كأداة لحماية الإقتصاد الوطني للدولة من خلال دعم وتشجيع المنتجات المحلية وإعفائها ضريبياً بصـورة جزئيـة أو كليـة، حسبما ترتأي الدولة، في مقابل المنتجات والسلع الأجنبية.

إن من أهم الأهداف الاقتصادية هو استقطاب رؤوس الأموال العربية والأجنبيـة وتشـجيع الإستثمار(1)"، ولذلك نجد أن المجلس التشريعي الفلسطيني أولى اهتمامه في سن قانون تشـجيع الإستثمار، لما لهذا القانون من أهمية ونفع تعود على الاقتصاد الـوطني، إن الإعفـاءات مـن الضرائب مثل "إعفاء الدخل الزراعي قد يؤدي إلى الإستثمار في الزراعة والصناعة وغيرهـا، ونتيجة لذلك ينتج:

- خلق فرص عمل جديدة.
- زيادة الإنتاج المحلي.
- وقف أو تقليل تداول السلع المشابهة وفي ذلك توفير لموارد الوطن المالية.
- خلق فرص جديدة للتصدير.
- استقطاب رؤوس المال العربية والأجنبية.
- نقل المهارات والخبرات والعلوم والتكنولوجيا بأحدث صورها(2)".

مما سبق تتضح لنا ماهية أهداف الضريبة المختلفة، ولكـن مـع خصوصـية الحالـة الفلسطينية، كان لابد أن تكون لسياستها الضريبية غايات وأهداف خاصة، ومنها(3)":

أولاً: معالجة مخلفات الاحتلال في المجال الضريبي والذي تمثل في:

---

(1) مركز المشاريع الاقتصادية النسوية ومركز بيسان للبحوث والانماء: مرجع سابق. ص12.

(2) مركز المشاريع الاقتصادية النسوية ومركز بيسان للبحوث والانماء: مرجع سابق، ص 12.

(3) علاونة، عاطف: السياسة الضريبية الفلسطينية. رام ا : وزارة المالية،1997.ص 49.

أ- تكوين عداء متأصل بين الدوائر الضريبية من جهة والمكلف من جهه ثانية.

ب- معالجة الملفات الضريبية العالقة والمحولة إلى المحاكم العسكرية.

ج- تحطيم وتشويه الوعي الضريبي لدى المواطنين الفلسطينيين.

ثانياً: تحقيق ايرادات كافية لتغطية وتمويل النفقات الجارية للسلطة الفلسطينية والضرورية لمعالجة التشوهات المترتبة عن الاحتلال وضمان تطور ونمو الاقتصاد والمجتمع الفلسطيني.

ثالثاً: عدم زيادة العبء الضريبي على المنتج الفلسطيني على المنتج الفلسطيني، مما يشكل عائقا أمام النمو والتطور الاقتصادي، وذلك عن طريق فرض سياسة ضريبية منسجمة مع طبيعة المرحلة الاقتصادية والسياسية.

رابعاً: أن لا يمس وضع المستهلك النهائي، أي ألا تؤدي الضرائب المفروضة في الاقتصاد والمجتمع الفلسطيني إلى تخفيض مستويات معيشة المستهلك الفلسطيني في الوقت الحاضر، بل العمل على رفع هذا المستوى بنسبة معقولة ومقبولة".

3- تصنيف الضرائب ومعايير التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة:

"إن عملية تصنيف الضرائب هي من الأمور التي لطالما شغلت الباحثين في المجال الضريبي، لتلائم ظروف وحالة الدولة التي يعاصرونها، ليطوروا النظام الإقتصادي جاهدين في إنجاح النظام المالي لأي من تلك الدول في مختلف العصور، واضعين نصب أعينهم صالح الدولة وصالح المواطنين، مع الموازنة بين هاتين المصلحتين عند تشريع القوانين والأنظمة الخاصة والمتعلقة بالنظام الضريبي، مراعين القواعد الضريبية التي وضعها المفكر آدم سميث، والتي تعتبر عند الفكر التقليدي دستور الضرائب ويسمونها أحياناً (إعلان حقوق الممول)، وهذه المباديء هي العدالة، اليقين، الملائمة، والاقتصاد في النفقات"[1].

(1) هويدى، عبد الجليل: **المالية العامة**، ط2. القاهرة: دار الفكر العربي، 1983. ص 207.

وتنطوي مسالة التصنيف الضريبي على عدة أمور تتعلق بتحديد الوعاء الضريبي بداية، والذي يسمى أيضاً المطرح الضريبي، أي المادة الخاضعة للضريبة، ان اختيار مطرح الضريبة مهم جداً في دراسة أي نظام ضريبي، وعليه لابد من تحديد نوع الضرائب التي ستفرض على المكلفين، والتي صنفتها الأدبيات كالتالي:

أولاً: الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال.

ثانياً: الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة.

ثالثاً: الضرائب على رأس المال(الثروة) والضرائب على الدخل.

رابعاً: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

وسنأتي على شرح كلّ منها، مع التركيز على موضوع البحث، وهو الضرائب غير المباشرة.

أولاً: الضريبة على الأشخاص(الأفراد) والضريبة على الأموال:

ويقصد بالضريبة على الأفراد تلك الضرائب التي يكون مطرحها الضريبي (وعاؤها) هو الفرد بعينه، دون الاهتمام بأملاكه أو مقدار أمواله وثروته، "وتفرض على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة، وبصرف النظر عن امتلاكهم للثروة، ولذا فهي تعرف بضريبة الرؤوس أو (بالفردة)، "وقد تفرض هذه الضريبة على جميع الأشخاص دون تمييز، أو على بعض الأشخاص الذين تتوفر فيهم شروط خاصة (كالذكور الذين يبلغون سناً معيناً)، وقد تفرض على الأسرة باعتبارها وحدة اجتماعية، وقد عرف التاريخ المالي للمجتمعات الضريبية على الأشخاص منذ قديم الزمان، فعرفت عند الرومان وعند العرب، كما عرفتها مصر حتى أواخر القرن التاسع عشر"[1].

وقسمت الضريبة على الأفراد إلى نوعين:

(1) عبد المولى، السيد: مرجع سابق، ص236.

أ- الضرائب المدرجة على الأفراد:"ومن خلال هذا النظام الضريبي يقسم المجتمع إلى طبقـات على أساس اجتماعي أو اقتصادي، ومن ثم يوزع الأفراد على هـذه الطبقـات، وتفـرض الضريبة على كل فرد بناء على الطبقة التي ينتمي إليها، فـالمبلغ الضـريبي إذاً يختلـف باختلاف الطبقات ويوحّد على أفراد الطبقة الواحدة، "وقد انتشرت الضريبة المدرجة علـى الأفراد مع تقدم المجتمعات وظهور الفوارق الإقتصادية بين الأفراد، ومـن أهـم أمثلتهـا الضريبة التي فرضتها فرنسا على الأسر عام 1695، حيث قسمت المجتمـع إلـى اثنـين وعشرين فئة اجتماعية، وفرضت على كل منها ضريبة خاصة، كذلك الضريبة التي فرضها بطرس الأكبر قيصر روسيا، حيث تم تقسيم المجتمع إلى أربعـة أقسـام هـم الفلاحـون، الحرفيون، الطبقة البرجوازية، والطبقات الأخرى. وقد فرضت ضريبة خاصة بكل طبقـة من الطبقات الثلاث الأولى مع إعفاء الطبقات الأخرى؛ وأخيراً عرفت مصر هذا النوع من الضرائب، ففي عام 1875 صدر مرسوم قسّم الأهالي إلى ثلاثة طبقات يـدفع الفـرد مـن الطبقة الأولى (45) قرشاً، ومن الثانية (40) قرشاً، ومن الثالثة (30) قرشاً، وقد ألغيت هذه الضريبة في عام 1880"(1).

ب- الضريبة الموحدة على الأفراد: "بمعنى أن كل فرد من الأفراد الخاضعين للضـريبة يلتـزم بدفع نفس المبلغ، ومع تقدم المجتمعات وظهور الفروق الاقتصادية بين الأفراد ظهرت عدم عدالة الضريبة الموحدة على الأفراد، لأنها كانت تتطلب دفع مبالغ متسـاوية مـن أفـراد يتفاوتون في المقدرة التكليفية، يضاف إلى ذلك أن حصيلتها كانت بسيطة، لأن سعرها كان معتدلاً حتى يتمكن الفقراء من دفعها"(2).

"أما الضرائب على الأموال فتصيب ما يملكه الشخص، وتمتاز بعدالتها لأنهـا تصـيب حجم الأموال التي يملكها المكاف، فالأموال القليلة تكون الضريبة عليها قليلة، والأموال الـوفيرة

---

(1) المحجوب، رفعت: **المالية العامة**، جـ 2. القاهرة: دار النهضة العربية. 1971. ص 53.

(2) عبد المولى، السيد: مرجع سابق، ص237.

تكون الضرائب عليها كثيرة، ويعيب عليها البعض صعوبة حصر أموال الشـخص لاحتسـاب الضريبة وإمكانية التهرب الضريبي[1]".

ثانيا: الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة:

يعتبر الطبيعيون من أوائل من اعتقدوا بفكرة الضريبة الواحدة، وأساس إعتقـادهم هـو قناعتهم بنظرية (الأرض هي المصدر الوحيد للإنتاج)، "حيث أن الأرض هي الأصل في مصدر الثروات، وبالتالي لن يكون هناك داعي لملاحقة ثروات الأفراد الأخرى، لأنهـا متحققـة مـن مصدرها وهي الأرض، وبالتالي لن تلاحق أي طبقة أخرى إلا فـي حـالات خاصـة تتعلـق بالثروات الاجتماعية، وتفسير ذلك أن فرض الضريبة على دخول الطبقات الأخرى سوف يؤدي إلى رفع اثمان الخدمات التي تؤديها هذه الطبقات إلى طبقة كبار الملاّك بمقدار الضريبة، وهـو ما يعني أن الضريبة تقتطع في النهاية من الناتج الصافي أي من دخل الملاّك الزراعيين.

لقد تعددت الاتجاهات في اختيار المادة الخاضعة للضريبة، فاضافة إلى ما ذكرناه سابقاً، نجد أن الكاتب الأمريكي هنري جورج نادى في سنة 1879 بفرض ضريبة واحدة على الزيادة في قيمة الأراضي، وسمّي آنذاك بالريع العقاري، مبرراً ذلك باتساع المناطق المأهولة بالسـكان وما يتبعه من انتشار للعمران وبالتالي زيادة الحاجة والطلب على الاراضي مما يزيد ويرفع من قيمتها[2]".

ويرى بعض المفكرين أن الضريبة يجب أن تفرض فقط على الدخل العام للفرد، ويرى آخرون بأن الضريبة الواحدة يجب أن تفرض على رأس المال من أراضي ومنـاجم ومشـاغل وغيرها.

مما سبق يظهر لنا المدى والكم في الأفكار حول المادة الخاضعة للضـريبة الواحـدة، وصعوبة الاختيار من بينها كوعاء ضريبي، مما دفع بالأخذ بالضرائب المتعددة.

---

(1) الحاج، طارق: مرجع سابق، ص 55.

(2) عبد المولى، السيد: مرجع سابق. ص 240.

"إن الضرائب المتعددة تعني أن يتم التفريق بين أنواع القطاعات الاقتصادية المتنوعـة، وفرض ضريبة تلائم كل قطاع على حدة، وقد واجهت فكرة الضرائب المتعددة مشاكل عديـدة عند تطبيقها لاختلاف الأنظمة الاقتصادية للدول التي طبقت فكرتها، فمن الدول من كانت تتبـع النظام الراسمالي وأخرى من كانت تتبع النظام الاشتراكي، وأيضا منها من كان يطبـق النظـام المختلط، لكنها في النهاية اتفقت النظم المالية المعاصرة على أن الضـريبة تفـرض لا علـى الأموال دون الأشخاص، بل على مختلف مكوناتها وفي مختلف مراحل دورتها"(1).

ثالثاً: الضرائب على رأس المال (الثروة) والضرائب على الدخل:

من المهم التفرقة بين الضرائب التي تفرض على رأس المال، والتي فرضت اسـتثنائيا في بعض الأنظمة الاقتصادية لتلائم غايات الدولة السياسية، والضرائب التي تفرض على جـزء من الدخل؛ فقد عرفت أدبيات المالية رأس المال بأنه مجموع الأموال النقدية والعقاريـة التـي يمتلكها شخص ما في لحظة معينة، أما الدخل فيعرف بأنه مجموع الأموال الناتجة خلال فتـره معينة وتقدر غالباً بسنة، وبالتالي فإن رأس المال يختلف في مفهومه عن الدخل كمفهـوم مـن حيث المدة.

"ويشمل رأس المال كل ما هو نقدي وعيني والأموال التي لا تدر دخلاً والخدمات، كما تشمل الأموال المادية والمعنوية كالاسم والشهرة وغيرها، وقد أتجه الكثير مـن العلمـاء بعـد انتشار المبادئ الاشتراكية خلال القرن الماضي إلى تأييد فرض الضريبة على رؤوس الأمـوال لتقليل الفوارق بين الطبقات والحد من ارتفاع رؤوس الأموال في الوقت الذي يوجد فيه أفراد من الشعب يعيشون حد الكفاف، فإذا اقترنت هذه الضريبة بإعفاء الطبقات الفقيرة مـن المجتمـع و تخفيف الضرائب على الطبقات المتوسطة فإنها تؤدي إلى عدالة بين أفراد الشعب"(2).

"إلا أن معظم الأنظمة في الدول المتقدمة والنامية تحاول التقليل من التفاوت بين الطبقات عن طريق فرض ضريبة الدخل، حيث أن الفكر المالي للمجتمعات المعاصـرة شـهد اهتمامـا

---

(1) عبد المولى، السيد: مرجع سابق، ص243.

(2) هويدى، عبد الجليل: مرجع سابق، ص221.

متنامياً في اعتبار الدخل هو الأساس في فرض الضريبة وظهر ذلك في النصف الأول من القرن العشرين، حيث انتقل وعاء الضريبة من الثروة (رأس المال) إلى الدخل حيث أصبح الدخل هو الأساس كقاعد والثروة (رأس المال) هو الاستثناء"[1].

رابعاً: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

ذكر الباحث سابقاً التصنيفات المختلفة للضرائب، وعرض منها ما يفرض على الدخل والثروة (رأس المال) تحت يد المكلف، وهما ثابتان يقال عنهما ضرائب مباشرة، وتعرف الضرائب المباشرة بأنها تلك" الضرائب التي تقتطع مباشرة من دخل أو رأس مال المكلف، وتنصب مباشرةً على ذات الثروة، وأشهر أنواعها الضرائب على الدخل، والضرائب على رأس المال"[2].

"أما الضرائب غير المباشرة فتفرض على التصرفات التي يقوم بها المكلفون، كالإنفاق والتداول، أو الحصول على منفعة، ولقد تم تعريفها في أدبيات المالية على أنها الضرائب التي تفرض بصورة غير مباشرة على عناصر الثروة – الدخل ورأس المال – وليس على وجود الثروة، ومنها ما يفرض على الإنفاق أو الإستهلاك أو التداول كاستيراد البضائع، ومن أنواعها ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات"[3].

ويعتبر تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة ذو أهمية كبيرة بالنسبة للدول من النواحي السياسية والاقتصادية والاجتماعية، فمع اختلاف النظام الاقتصادي الذي تتبعه الدولة، يختلف التركيز وأهمية أي من الضرائب المباشرة أو غير المباشرة، "فالدول الرأسمالية المتقدمة تتجه إلى غلبة الضرائب المباشرة حتى تخفف من ثقل عبء الضرائب غير المباشرة على الطبقات الفقيرة من المجتمع، أما الدول النامية، فمن واجبها زيادة التكوينات الرأسمالية للإسراع بالتنمية الاقتصادية، ولذلك فهي تزيد من الضرائب غير المباشرة، أما الدول الاشتراكية، فنظراً

---

(1) هويدى، عبد الجليل: مرجع سابق، ص221.

(2) عناية، غازي: **المالية العامة والتشريع الضريبي**، ط1. عمان: دار البيارق، 1988.ص 107.

(3) مركز المشاريع الاقتصادية النسوية ومركز بيسان للبحوث والانماء، مرجع سابق. ص9.

لأن الدولة تمتلك جميع وسائل الإنتاج، فإنها تتجه إلى الضرائب غير المباشرة فتعتمد عليها في تمويل الميزانية[1]".

وهنالك عدة ملاحظات على الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة في عملية تتبعها لثروة المكلف، وهي:

أ. إن ما يفسر دراسة الباحث لنوعي الضرائب، المباشرة وغير المباشرة، ناتج عن أهمية الاختيار بين نوعين أو طريقتين لتتبع ثروة المكلف من ناحية ضريبية، فإما أن يكون الوعاء الضريبي هو وجود الثروة أو يكون تداولها ما يفرض عليه العبء الضريبي.

ب. إن غاية كل طريقة من الضرائب المباشرة وطريقة الضرائب غير المباشرة هو تتبع ثروة المكلف، ولكنهما يختلفان في وسيلة التتبع، ففي الطريقة الأولى يتم التتبع لثروة المكلف وهي تحت يده، أما في طريقة الضرائب غير المباشرة فيتم تتبعها من خلال تداولها.

ج. تختلف الأسس الاجتماعية والاقتصادية والسياسية التي تفرض من خلالها كل من الضريبتين، ولكل من الطريقتين أسلوبها الخاص في تحديدها من ناحية المطرح الضريبي كذلك في سعرها وطريقة ربطها وتحصيلها والإعفاء منها، وصولاً لاختلاف الآثار المترتبة عليها من النواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

"وبالرغم من شيوع تصنيف الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة، واعتماد الشرّاح عليها لترتيب بعض النتائج الهامة المتصلة بكفاءة وعدالة النظام الضريبي، إلا أن هؤلاء لا يتفقون على معيار واحد للتمييز بينهما، فبعضهم يعتمد في هذا الصدد على المعيار الإداري وآخرون على المعيار الإقتصادي وغيرهم يعتمدون على المعيار الفني[2]"، ومعايير التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة حسبما اتفق عليها كتاب المالية هي:

أ. المعيار الإداري.

---

(1) هويدى، عبد الجليل: مرجع سابق. ص244.

(2) تكلا، شريف رمسيس: **الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة**. القاهرة: دار الفكر العربي، 1978-1979. ص 146.

ب. المعيار الاقتصادي.

ت. المعيار الفني.

وفيما يلي شرح المعايير السابقة:

أ. المعيار الإداري:

ويعرف هذا المعيار أيضاً بمعيار (طريقة التحصيل)، حيث أنه يتم التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة على أساس التحصيل وطرق الجباية، فالضـرائب المباشـرة وغير المباشرة تتميز عن بعضها من خلال المعايير الإدارية ومنها الجهة التي تقوم بتحصـيل وجباية الضريبة، كذلك طريقة تحصيل هذه الضريبة.

"فقد رأى البعض أن يفرق بين هذين النوعين من الضرائب وفقاً للطريقة التي يتم بهـا تحصيل هذه الضريبة، فإن كان تحصيل الضريبة يتم عن طريق إصدار كشف اسمي للممـول (المكلف) يحمل اسم الورد ومبلغ الضرائب المستحقة عليه، كانت هذه الضريبة مباشرة تنصـب على ممول محدد وتخاطبه بإسمه مباشرةً، وإذا كان تحصيل الضـريبة يـتم بطريقـة أخـرى لاتستدعي إصدار هذا الورد الإسمي، عُـدّت ضريبة غير مباشرة[1]".

وهذا يعني أنه تبعاً لهذا المعيار، يتم تحصيل وجباية الضرائب مـن مكلفـين ضـريبيين معروفين بصورة مسبقة لدى الإدارة الضريبية حيث يكونوا مسجلين، وبالتالي تحسب الضرائب المباشرة وفق الجداول بأسماء أولئك المكلفين الموجودة على أجهزة حاسوب الدائرة الضـريبية ذات العلاقة أو السجلات، أو الدوريات، أو الكشوفات، التي تحـوي أسـماء المكلفـين بـدفع الضرائب المباشرة ومنها ضرائب الدخل ورأس المال، كما تسجل فيها أخبار الأموال الخاضعة وأسعارها ومواعيد التحصيل أو الجباية، وكيفية جبايتها والإجراءات والأسس والأحكام القانونية الضريبية.

---

(1) دراز، حامد عبد المجيد: **مبادىء المالية العامة**. الاسكندرية: مركز الاسكندرية للكتاب، 2000. ص 133.

"وأما بالنسبة للضرائب غير المباشرة، فهي لا تجبى بناء على تلك الجداول والسـجلات، وإنما بناء على حصول الوقائع المؤدية قانوناً إلى فرضها وجبايتها، كواقعـة الإنتـاج بالنسـبة لضريبة الإنتاج، وكواقعة الإستهلاك بالنسبة لضريبة الإستهلاك، وكواقعـة التـداول بالنسـبة لضريبة التداول، وكواقعة التسجيل بالنسبة لضريبة التسجيل، وكواقعة اجتياز الحـدود بالنسـبة للضريبة الجمركية"[1].

لكن المعايير الإدارية قد تختلف من بلد لآخر، وذلك لاختلاف الجهات التي تقوم بتحصيل تلك الضرائب، وقد يكون الاختلاف في طريقة الجباية، "فالمعايير الإدارية التي يعتمـد عليهـا الكتـّاب في فرنسا وإنكلترا في التفرقة بين هذين النوعين من الضرائب هي:

1. في فرنسا ينصرف المعيار الإداري الذي يعتمد عليه في التفرقة بين الضـرائب المباشـرة وغير المباشرة إلى كون الضريبة تجبى بناء على جداول إسـمية، وهـي مـا تعـرف أيضـاً (بالأوراد)، ويقصد بهذه الجداول الاسمية السجلات التي تضعها دائرة المالية مقدماً، والتي يقيـد بها اسم الممول والمادة المفروضة عليها الضريبة، وتعتبر الضريبة غيـر مباشـرة إذا كانـت لاتجبى بناء على هذه الجداول الاسمية، وكانت تجبى بمناسبة بعض الوقائع، أو التصـرفات، و مثل ذلك إنتاج أو إستهلاك بعض السلع.

2. في إنجلترا تعتبر الإدارة المالية الضريبة مباشرة إذا تم ربطها بناء على اتصال مباشر بـين الممول والإدارة المالية، ومثل ذلك الضريبة على الدخل العام، أو إذا تم تحصيلها من الممـول بواسطة هيئة رسمية، وتعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كان ربطها لا يتطلب اتصالاً مباشراً بين الممول والإدارة المالية، وكانت تقوم بتحصيلها جهات غير رسمية[2]".

ويأخذ الباحث على المعيار الإداري ما يلي:

1. إن العديد من الضرائب التي تعتبر ضرائب مباشرة، عُدت على وفـق هـذا المعيـار مـن الضرائب غير المباشرة، فالضرائب على الأجور والرواتب يتم ربطها وتحصيلها مـن المنبـع

---

(1) عناية، غازي: مرجع سابق. ص108.

(2) المحجوب، رفعت: **المالية العامة**. القاهرة: دار النهضة العربية، 1979. ص231.

(الحجز من المنبع)، ولا يصدر بها ورد باسم المكلف ذاته، أي أنه لا يوجد اتصال مباشر بين الأجير أو الموظف أو العامل والإدارة الضريبية، وإنما عن طريق طرف ثالث، قد يكون في غالب الأحيان رب العمل. والسؤال هنا هل أصبحت هذه الضريبة من الضرائب غير المباشرة.

2. كما بنيت هذه الضرائب على أسس علمية، يجب أن تكون الأسس والمعايير للتمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة مبنية على أسس وبراهين علمية، وليس كما هو الحال في المعيار الإداري حيث التمييز بين نوعي الضرائب مبني على أساس الجباية أو التحصيل، الذي قد يختلف أسلوب وطريقة الجباية من بلد إلى آخر ومن نظام إلى آخر.

ويخلص الباحث إلى نتيجة أن المعيار الإداري قد يصلح في بعض الدول أو لبعض الحالات أو الأنواع من الضرائب، لكن يعيبه الكثير خصوصاً أنه لا يرتكز على أسس علمية أو تشريعية.

ب. المعيار الإقتصادي:

"ويتعلق هذا المعيار بما يسمى بنقل العبء الضريبي أو ما يسمى أيضاً (براجعية الضريبة)، ويقصد براجعية الضريبة الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية، إذ ليس من الضروري أن يكون الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية هو الشخص الملتزم قانوناً بأدائها"(1).

"وفقاً لهذا المعيار تتميز الضرائب المباشرة عن الضرائب غير المباشرة بإمكانية نقل عبئها، فإذا استطاع المكلف الأصلي نقل العبء الضريبي المترتب عليه إلى غيره، سميت عندئذ بضريبة غير مباشرة، أما الضرائب المباشرة، فهي بناء على المعيار الاقتصادي، تلك الضرائب التي يستقر عبئها على المكلف قانوناً بدفع الضريبة، أي أن المدين يعجز عن نقل عبئها للغير"(2).

---

(1) المحجوب، رفعت: مرجع سابق. ص 233.

(2) تكلا، شريف رمسيس: مرجع سابق. ص 147.

ومثال الضرائب المباشرة بناء على المعيار الاقتصـادي، الضـرائب علـى الأجـور والرواتب، فالمكلف يتحملها بذاته ولا يمكنه تحميلها أو نقلها للغير، أما الضرائب غير المباشرة، فمثالها ضريبة الشراء التي يدفعها المستورد مع ما يدفعه من جمارك، فإنه يستطيع نقل عبئهـا وتحميلها لمشتري السلعة التي فرضت عليها الضرائب بالرغم من كون المستورد هو المكلـف الرسمي بدفعها.

"ويمكن أن نأخذ معيار الراجعية بمعنيين، أولهما الراجعية الفعلية، وتبعاً لهـذا المعنـى تكون الضريبة مباشرة إذا تمكن الملتزم بها قانوناً من نقل عبئها فعلاً إلى غيـره، وينصـرف المعنى الثاني للراجعية إلى الراجعية في قصد المشرع لا إلى الراجعية الفعلية، وبناء على هـذا المعنى تكون الضريبة مباشرة إذا انصرف قصد المشرع إلى نقل عبئها من الملتزم بهـا إلـى غيره"[1]

و يأخذ الباحث على المعيار الاقتصادي مايلي:

1- عدم وضوح الأسس التي اعتمد عليها المعيار الاقتصادي، علماً بأن ظاهرة انتقال العـبء الضريبي من الظواهر الضريبية المعقدة، فالأساس العلمي لظاهرة نقل العبء قد يختلـف فـي ظروف معينة عن الأسس العلمية للتميز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة بنـاء على المعيار الاقتصادي.

2- إن المعيار الاقتصادي قد يعجز في إثبات كون بعض الضرائب مباشرة، ومثال ذلـك فـي حال قامت إدارة شركة معينة باقتطاع جزء من رواتب موظفيها لصالح ضريبة الدخل في حـال الحجز من المنبع، أي أن الإدارة هي الوسيط مابين الموظف أو العامل وإدارة الضريبة، فهـل في هذه الحالة تصبح ضريبة الدخل وفق المعيار الاقتصادي، من الضرائب غيـر المباشـرة؟. وفي مثال آخر في حال كان الاقتصاد المحلي يعاني من الركود، وبالتالي قيام المستورد بتحمـل جزء من الضرائب الجمركية، وأنه لم ينقل كامل عبء الضرائب الجمركية المفروضـة علـى سلعة معينة على كاهل المشتري، فهل هذا يعني أن الضرائب الجمركيـة أصـبحت ضـرائب

---

(1) المحجوب، رفعت: مرجع سابق. ص234.

مباشرة ؟. أم أن جزءاً منها هو من الضرائب المباشرة والجزء الآخر الذي استطاع المستورد نقل عبئه على المشتري هو من الضرائب غير المباشرة ؟. علماً بأن الضرائب الجمركية بكافة أنوعها، يعتبرها الفكر المالي من الضرائب غير المباشرة.

ويخاص الباحث إلى كون المعيار الاقتصادي المتعلق بنقل العبء الضريبي بعيد عن الدقة العلمية، ولا يأخذ بالأسس القانونية التي وضعها المشرع بقدر تأثرها بعوامل أخرى متعددة منها الاقتصادي والاجتماعي.

ج. المعيار الفني:

"ويعد أكثر هذه المعايير وضوحا وشمولاً وأقربها إلى الدقة العلمية – وإن كان أقلها انتشاراً- ذلك المعيار الذي يفرق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة من حيث وصولها إلى وعاء الضريبة "[(1)]، ويستند المعيار الفني أو ما يطلق عليه بعض الكتاب المعيار المالي، في التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة على مدى ثبات المادة الخاضعة للضريبة، "فتبعاً لهذا المعيار، تعتبر الضرائب مباشرة إذا فرضت على مواد وأوعية ومراكز وعناصر وأموال تتسم بالثبات والاستمرار لمدد طويلة، كالأملاك العقارية من عمارات ومباني وأراضي وكالمهن والحرف والوظائف وغيرها "[(2)]، ومن مثال هذه الضرائب، الضرائب على الدخل وضريبة الأملاك.

"في حين تعتبر الضرائب غير مباشرة إذا فرضت على وقائع وعناصر عرضية غير ثابتة، وغير مستمرة. ومثالها الضرائب على الاستهلاك، والإنفاق، والتداول، والتسجيل، والاستيراد، فهذه العناصر تكثر أحياناً، وتقل أحياناً، بل تنعدم في أحيان أخرى"[(3)]، ويستند الباحث فيما يأخذه على المعيار الفني في التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، ما اتفق عليه كتاب المالية في كون هذا المعيار، و بالرغم مما يتميز به من منطق

(1) درّاز، حامد عبد المجيد: مرجع سابق. ص136.
(2) عناية، غازي: مرجع سابق. ص 111.
(3) عناية، غازي: مرجع سابق. ص 111.

سليم لأنه يفرق بين نوعي الضرائب على أساس طبيعة وعاء كل منهما، يعجـز عـن إعطـاء الوصف الدقيق والصحيح لبعض أنواع الضرائب، ومثال ذلك ضريبة التركـات، فهـل يمكـن اعتبارها ضريبة مباشرة لأنها تصيب أوعية ثابتة، ومستمرة لأن انتقال التركات بسب الوفاة هو حدث يومي ومستمر؟. أم تعتبر ضريبة التركات من الضرائب غير المباشرة لأنها تفرض على المورث الواحد فقط مرة واحدة، وذلك عندما يموت؟

ويرى الباحث بعد شرح المعايير الثلاثة، بأن أياً من تلك المعـايير لا يمكنـه التمييـز والتفرقة بين أنواع الضرائب من حيث تصنيفها إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة، إذا ما استخدم ذلك المعيار أو طبق لوحده، لذلك، يرى الباحث بأن عملية التمييز بـين الضـرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة يجب أن تعتمد على المعايير الثلاثة مجتمعة لا منفردة.

4. أنواع الضرائب غير المباشرة:

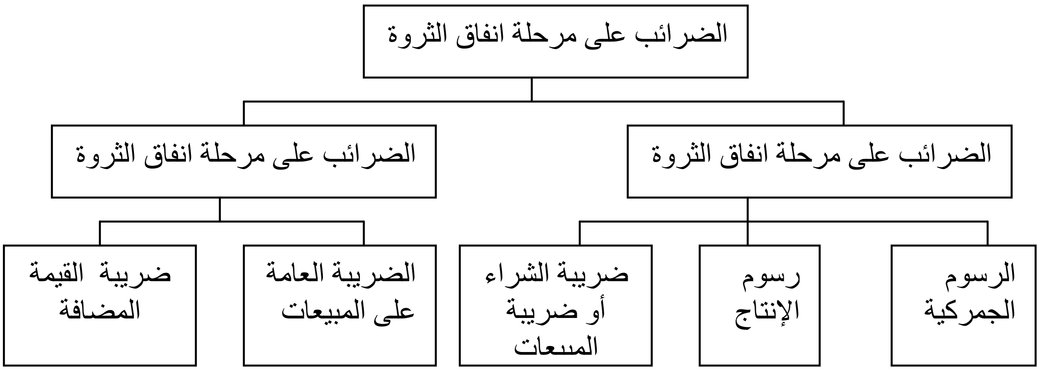
"وهي تلك الضرائب التي تفرض على واقعة إنفاق الدخل واستخدامه والتصرف بالثروة وتداولها، فلذلك هي أما تأخذ شكل الضرائب على الاستهلاك أو شكل الضرائب على التداول"[(1)]، ويتضح من مفهوم الضرائب غير المباشرة بأنها تفرض أما على مرحلة انتقال الثروة أو مرحلة إنفاق الدخل أو الثروة.

ففي مرحلة انتقال الثروة، تفرض الضرائب على واقعة انتقال الثروات وتداولها وغيرها من التصرفات القانونية التي تكون الأموال محلاً لها، ومثال ذلك تداول الأموال غيـر المنقولـة (العقارات) عن طريق الشراء والبيع أو بعض التصرفات بالأموال المنقولة. فجميع التصـرفات القانونية للأفراد من بيع وإيجار وهبات ووصايا، والتي تؤدي إلى انتقال الأموال والثـروة مـن شخص إلى آخر تخضع لضريبة تسمى الضريبة على التداول، ويدخل في إطار هذه الضـريبة رسوم التسجيل، الرسوم القضائية، رسوم الطوابع، والرسوم على عمليات السوق المالي.

(1) القيسي، أعاد حمود: **المالية والتشريع الضريبي**. عمان: مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع. 1998. ص 137.

أما في مرحلة إنفاق الدخل والثروة، فهنالك تفرض ضرائب نوعية علـى الاسـتهلاك وضرائب عامة على الاستهلاك، ومثال الضرائب النوعية الرسوم الجمركية، ورسـوم الإنتـاج وضريبة الشراء، وضريبة المبيعات، أما الضرائب العامة على الاستهلاك، فمثالهـا الضـرائب على المبيعات وضريبة القيمة المضافة والشكل البياني رقـم (1) يوضـح أنـواع الضـرائب المفروضة على مراحل انفاق الثرورة.

شكل رقم 1. الضرائب على مرحلة انفاق الثروة



"وتحتل الضرائب غير المباشرة مكانة هامة في معظم الأنظمة الضريبية المعاصرة،

فالحكومات تفضل اللجوء إليها نظراً لغزارة حصيلتها وسهولة جبايتها، بالإضافة إلـى أنهـا لا تجافي كثيراً مبادئ العدالة في توزيع الأعباء العامة، إذا أن إنفاق كل شخص عادةً ما يتناسـب مع دخله مما يجعل من الممكن اعتبار هذا الإنفاق وعاء صالحاً للضـريبة باعتبـاره مؤشـراً موضوعياً للمقدرة التكليفية للفرد، والواقع أن هذه الضرائب ليست بطبيعتهـا مناقضـة لفكـرة العدالة الضريبية، فالأمر يتوقف أساساً على كيفية استخدامها ونوعية الوقائع والتصرفات التـي تفرض عليها"[1].

فبالنسبة للأنظمة الاقتصادية للدول النامية والمتخلفة، تعتبر الضرائب غير المباشرة من أهم الإيرادات العامة إن لم تكن أهمها، فالنظام الاقتصادي والاجتمـاعي والسياسـي يـنعكس وبصورة مباشرة عن مدى حاجة واعتماد تلك الدول على الأنواع المختلفة والمتنوعة للضرائب

(1) تكلا، شريف رمسيس: مرجع سابق. ص 152.

غير المباشرة، ويظهر هذا الأمر جلياً إذا ما نظرنا إلـى الجانـب المتعلـق بـالإيرادات فـي الموازنات العامة لتلك الدول لنجد أنها مع تفصيل أنواع الإيرادات العامة، يتشكل الإيراد العـام الأكبر من مختلف أنواع الضرائب غير المباشرة، من ضرائب الإنتاج والاسـتهلاك والإنفـاق والضرائب الجمركية، والتي تفضلها تلك الدول على الضرائب المباشرة أمثال الضرائب علـى الدخل وضريبة الأملاك.

أما الأسباب و الاعتبارات التي دفعت الأنظمة الاقتصادية الآخذة في النمـو والمتخلفـة للإهتمام بالضرائب غير المباشرة، فهي كما يلي[1]"

أ. ضيق نطاق الضرائب المباشرة في البلاد الآخذة في النمو، و ذلك لأن دخول غالبية السـكان في هذه البلاد منخفضة عن حد الإعفاء من هذه الضرائب، وعلى العكس مـن ذلـك نجـد أن انطباق الضرائب غير المباشرة، و هي التي تفرض على الإنتاج و الاستهلاك وتداول الثـروة، وهي ضرائب عينية لا يتقرر الإعفاء منها لأحد، يبلغ من الاتساع مبلغ هذه الأنواع من النشـاط الاقتصادي.

ب. تتميز الاقتصاديات الآخذة في النمو وهي اقتصاديات تابعة للاقتصاديات المتقدمة، بارتفـاع نسبة تجارتها الخارجية إلى نسبة دخلها القومي، وهـو مـا يعنـي ارتفـاع نسـبة الـواردات والصادرات، أي أتساع وعاء الرسوم الجمركية و ازدياد أهميتها.

ت. تتميز الاقتصاديات الآخذة بالنمو باتساع نطاق الاقتصاد المعيشي، وإن كان ذلك بـدرجات متفاوتة، وهو ما يعني إذن صعوبة تقدير الدخول الناتجة عن هذا النوع من الاقتصاد وصـعوبة تتبعها، وذلك لأن جزء كبير منها لا يأتي من المعاملات التجارية ولا يتخذ شكلاً نقدياً وهو مـا يؤدي بالتالي إلى صعوبة فرض الضرائب المباشرة عليها، بل وهو ما يـؤدي أيضـاً، ونظـراً لانتشار ظاهرة الاستهلاك المباشر في هذا النوع من الاقتصاديات، إلى ضيق نطاق الضـرائب على الاستهلاك، ومثل ذلك أن المزارعين في الهند يحتفظون تقريباً بحـوالي نصـف النـاتج الزراعي القومي للاستهلاك المباشر، ولذلك يكون من الضروري ومـن المنطقـي أن تشـكل

(1) المحجوب، رفعت: مرجع سابق. ص247.

الرسوم الجمركية على الصادرات وعلى الواردات، في هذا النوع من الاقتصاديات، مورداً مالياً مهماً للدولة، خاصةً مع ارتفاع نسبة التجارة الخارجية بهذه الاقتصاديات إلى الدخل القومي على ما تقدم.

ث. تتطلب الضرائب المباشرة، وهي تلك الضرائب التي تفرض على الدخل أو على رأس المال، وهي ضرائب شخصية إلى حد كبير، وجود جهاز ضريبي كبير وكفؤ، كما تتطلب أيضاً، وهي تستلزم الاتصال المباشر بين الإدارة المالية والممولين، قدراً معيناً من الثقافة لدى الشعب مما لا يتوافر عملياً في البلاد الآخذة في النمو. وعلى ذلك فإن الضرائب غير المباشرة، وهي لا تستلزم الاتصال المباشر بين الإدارة والممولين، تسجل في هذا الصدد ميزة على الضرائب المباشرة.

5- الضرائب غير المباشرة في فلسطين

أولاً: سرد تاريخي:

"صدر أول قانون لضريبة الانتاج عام 1927، حيث شكلت هذه الضريبة مع الرسوم الجمركية نواة الضرائب غير المباشرة، وكانت هذه الضرائب المورد الرئيسي للموازنة الفلسطينية في تلك الفترة، وقد بلغت حصيلة الضرائب بكافة أنواعها في فلسطين حوالي 162 مليون دولار ما بين العامين 1939و1944، وشكلت 4% من الدخل القومي لفلسطين، وكان نصيب ضريبة الدخل منها 8%، والجمارك 37%، وضريبة العقارات 13% "[(1)].

وكانت الموازنة الحكومية خلال الفترة الواقعة بين عامي 1948 و 1967 محدودة في كل من قطاع غزة والضفة الغربية. قد تراوحت موازنة قطاع غزة ما بين 2 مليون دولار في عام 1953 و 8 مليون دولار عام 1966. و كانت معظم ايراداتها من الضرائب غير المباشرة التي شكلت 80% من مجموع الايرادات المحلية، وتراوحت حصة موازنة الضفة الغربية ما بين

---

(1) الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن. **الجوانب المالية والقانونية للموازنة الفلسطينية**. سلسلة مشروع تطوير القوانين. رام ا . 2000. ص9.

11 مليون دولار عام 1959 و 26 مليون دولار عام 1966. وكانت معظـم ايراداتهـا مـن الضرائب غير المباشرة ورسوم الخدمات".

"وقد تراوحت الضرائب المحصلة سنوياً خلال الفترة الواقعة بين عامي 1970 و1988 ما بين 30 و 150 مليون دولار، ثم اصبحت تتراوح ما بين 180 و300 مليـون دولار بـين العامين 1989 و1994، وشكلت الضرائب غير المباشرة البند الرئيسي لتمويل الموازنة خـلال فترة الاحتلال، حيث تراوحت ما بين 61% في الضفة الغربية ، و 35% في قطـاع غـزة"[(1)]، وكانت الايرادت الضريبية الرافد الأهم لإجمالي الإيرادات المحلية، مشكلةً ما نسبته 82% منها كمتوسط للفترة 1996 – 2004، انظر الجدول رقم (1).

جدول رقم1. مساهمة الضرائب لمجموع الايرادات المحلية لموازنة السلطة الفلسطينية

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003 *	2004 *
الايرادات الضريبية	598.4	693.9	750.5	778	848	199.5	219.8	2212	3092
الايرادات غيـر الضريبية	85.8	122.1	171	125.3	116	87.6	63.8	444	695
اجمـالي الايرادات المحلية	648.2	816	921.5	903.8	963	287.1	283.6	2657	3788
الضرائب لإجمـالي الايرادات المحلية	%87	%85	%81	%86	%88	%69	%78	%83	%82

Sarabi, Nidal Rashid: Public Finance in West Bank and Gaza Strip. (UNCTAD Geneva): 1994. p23.

(1) الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن: مرجع سابق. ص 11.

ومن تحليل الباحث لبيانات وزارة المالية والوحدة المالية في المجلس التشريعي للموازنات لذات الفترة يتبين أن الإيرادات الضريبية شكلت ما متوسطه 55% لإجمالية الإيرادات العامة، وكانت للضرائب غير المباشرة المساهمة الأكبر في الإيرادات العامة، من خلال ضريبة القيمة المضافة والمكوس من جهة، والجمارك والضرائب ذات العلاقة من جهة ثانية، وقد شكلت الأولى ما نسبته 34% كمتوسط في حين ساهمت الثانية بما نسبته 16% كمتوسط وذلك من إجمالية الإيرادات العامة، أنظر الجدول رقم (2).

جدول رقم 2. مساهمة ضريبة القيمة المضافة والمكوس والجمارك لإجمالية الإيرادات العامة لموازنة السلطة الوطنية الفلسطينية

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
الايرادات الضريبية	598.4	693.9	750.5	778	848	199.5	219.8	207	805.9
(ض.ق.م)	419.5	454.3	477	457	440	-- *	-- *	-- *	407.4
الجمارك	122.6	175.9	201.5	263	327	--	--	--	212.9
اجمالي الضرائب غير المباشرة	542.1	630.2	678.5	738	767	--	--	--	620.3
إجمالي الإيرادات العامة	927.9	1195.4	1821.5	1603.8	1364	--	--	--	1705.9
الإيرادات الضـريبية لإجماليـة الإيرادات العامة	%64	%58	%41	%49	%62	--	--	--	%57
(ض.ق.م) لإجمالية الإيـرادات العامة	%45	%38	%26	%29	%32	--	--	--	%34
الجمارك لإجماليـة الإيـرادات العامة	%13	%15	%11	%16	%24	--	--	--	%12

تحليل الباحث لبيانات الموازنة العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية للفترة 1996-2004.

* بعض البيانات التفصيلية لإيرادات الموازنة العامة غير متوفرة من المصدر.

ثانياً: أنواع الضرائب غير المباشرة:

تم تعريف الضرائب غير المباشرة في أدبيات المالية العامة على أنها تلك " الضـرائب التي تفرض بصورة غير مباشرة على عناصر الثروة – الدخل ورأس المـال – ولـيس علـى وجود الثروة، ومنها ما يفرض على الإنفاق والإستهلاك أو التداول، والضرائب على الإنفاق هي تلك التي تفرض على تداول واستعمال الدخل أو على أوجه وطرق انفاقه في الحصـول علـى السلع والخدمات الإستهلاكية، ويفضل البعض تسمية هذا النوع من الضرائب باسـم الضـرائب الاستهلاكية(Consumption Taxes) أو الضرائب على السلع (Commodity Taxes)، ولما كانت هذه الضرائب قد تصيب السلع حال انتاجها أو حال تداولها بين البائعين والمشترين، لذلك فقد فُرضت هذه الضرائب تحت مسميات مختلفة مثل الضرائب على المبيعـات (Sales Tax)، الضريبة على المشـتريات (Purchase Tax)، والضـريبة علـى الاسـتعمال (Use Tax)، الضرائب على الانتاج المحلي (Excise Tax) "[1].

ومن أهم ميزات الضرائب غير المباشرة بأنواعها المختلفة هو وفرة حصيلتها وسـهولة ربطها وتحصيلها، وبحسب ما ورد في أدبيات المالية العامة، فقد ميز الكُتّاب والمـؤلفزن فـي نطاق الضرائب على الإنفاق بين ثلاثة أنواع من الضرائب:

أ. الضرائب على تداول راس المال، أي على انتقال الملكية.

ب. الضرائب على الإستهلاك وعلى الانتاج (الضرائب على رقم الأعمال).

ج. الضرائب الجمركية.

والضرائب بانواعها الثلاثة السابقة تعتبر من الضرائب غير المباشرة، وفيما يلـي عـرض لكل نوع منها:

(1) درّاز، حامد عبد المجيد: مرجع سابق. ص 160.

أ. الضرائب على تداول رأس المال:

" تفرض هذه الضريبة على واقعة انتقال حقوق الثروات وتداولها وغيرها من التصرفات القانونية التي تكون الأموال محلا لها، كقيام الفرد بشراء عقارات أو بعض التصرفات بأموال منقولة، فجميع التصرفات القانونية للأفراد من بيع و ايجار وهبات ووصايا والتي تؤدي إلى انتقال الأموال والثروة من شخص إلى آخر تخضع لضريبة تسمى بالضريبة على التداول"(1).

ويتضح مما سبق أن الضرائب على التداول تشكل الوسيلة الرئيسية التي تصل بها الادارة الضريبية إلى أموال الأشخاص التي يتصرفون بها، ومن الأمثلة عليها رسوم التسجيل العقاري، والرسوم القضائية، ورسوم نقل ملكية الآليات والسيارات ورسوم الدمغة، وعادة ما يطلق على هذا النوع من الضرائب رسوماً، لكن اختلاف البعض في وجهات نظرهم من حيث تكييف هذه الضرائب رسوماً تـُعد من الناحية الفنية غير سليمة، ذلك لأنها تفرض في الأنظمة الحديثة بصورة تتناسب مع الوعاء الخاضع لها، ولا علاقة لها بتكاليف الخدمة التي تؤديها الدولة. كما أنه لا يُراعى في تحديدها مقدار المنفعة التي تعود على الفرد" (2).

ب. الضرائب على الاستهلاك وعلى الإنتاج:

وتسمى هذه الضريبة أيضاً بالضريبة على رقم الأعمال، لأنها تفرض على جميع العمليات التي تمر بها السلعة في مراحل الإنتاج و التوزيع، ومن أمثلتها الضريبة العامة على المبيعات، ضريبة القيمة المضافة، ضريبة الشراء، وضريبة الاستهلاك وعلى جميع الأحوال فإن المستهلك النهائي هو الذي يتحملها، ومثل هذه الضرائب قد تفرض على الإنتاج المحلي، على صفقة واحدة سواء أكانت صفقة سلعية أو خدماتية، وهناك عدة صور قد تفرض من خلالها الضرائب على الاستهلاك وعلى الإنتاج، وقد تأخذ إحدى الصور الثلاث، الضريبة على مرحلة واحده، أوالضريبة التراكمية على عدة مراحل، وأخيراً الضريبة على القيمة المضافة.

---

(1) القيسي، أعاد حمود: مرجع سابق. ص140.

(2) عبد المولى، السيد: مرجع سابق. ص281.

1- الضريبة على مرحلة واحدة:

قد تفرض الضريبة على السلع عند خروجها من آخر مراحلها الإنتاجية حيث تصبح سلعة تامة الصنع، وقد تفرض الضريبة وهي تنتقل من المنتج إلى الموزع الرئيسي أو تاجر الجملـة، أو حين بيعها من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة؛ ومن أهم أنواعها ضـريبة المبيعـات (Sales tax)، أو ضريبة الشراء (Purchase Tax)، وتفرض على السلع وخدمات محددة، سواء كانت منتجة محلية أو مستوردة، وتفرض على السلع أما في مرحلة بيعها في الجملة، ويـتم وصـفها على أنها (Wholesales Taxes)، أو في مرحلة بيعها بالمفرق، وهنا يتم وصفها علـى أنهـا (Ratialsales Taxes)، ومن الضرائب على البضائع والخدمات المحلية في فلسطين، ضريبة الشراء، ووعائها يكون أسعار الجملة للبضائع الاستهلاكية وبعـض المـواد الخـام والبضـائع المنتجة، وتتراوح نسبتها ما بين 5-95% انظرالجدول رقم(3).

جدول رقم 3. بعض أنواع السلع وقيمة ضريبة الشراء المفروضة عليها

السلعة	ضريبة الشراء
السجائر	51.5% يضاف إليها 61.5 شيقل لكل 1000 سيجارة
الكحول	بحسب المحتويات 5% أو 10% أو 20%
الكيماويات	5- 10%
المركبات	95%
حجارة البناء	10%

النقيب، فضل: **تقييم أولي للنظام الضريبي في الضفة الغربية وقطاع غزة.** رام ا : معهد ابحاث السياسات الاقتصـادية الفلسطيني(ماس) ، 1996. ص11.

2- الضريبة التراكمية على كافة المراحل:

"وتسري الضريبة في هذه الحالة على كل مرحلة من مراحل إنتـاج وتوزيـع واسـتهلاك السلعة، فتفرض ضريبة على قيمة السلعة عند توريدها للمصنع كمادة أولية، ثم تفـرض عليهـا الضريبة مرة أخرى وهي سلعة نصف مصنعة، ثم مرة ثالثة عند إنتـقالها كسلعة كاملة الصنع إلى تاجر الجملة، ومرة رابعة عند انتقالها من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة، ومرة خامسة عند

بيعها من تاجر التجزئة للمستهلك؛ وهكذا يتكرر فرض الضريبة على القيمة الإجمالية للسلعة أو الخدمة الواحدة بعدد المراحل التي تجتازها، وتعد الضريبة على رقم الأعمال خير مثـال لهـذا النوع من الضرائب"[1].

"ويقال في معرض عيوب الضريبة المتتابعة على رقم الأعمال أنها تؤدي إلى ارتفاع أسعار هذه السلع، مما يشجع على استيراد السلع المثيلة لها والمنخفضة السعر، مما يلقي عبئـاً كبيـراً على ميزان المدفوعات ويقال من الطلب على السلع الوطنية الواجب تشجيع استهلاكها حتى يزيد التقدم الاقتصادي"[2].

3- الضريبة على القيمة المضافة:

"وتسمى ضريبة القيمة المضافة (Value Added Taxes)، وهي ضريبة تفرض على بيـع السلعة أو الخدمة في مراحلها المختلفة دون أن تفرض على مدخلات تلك السلع أو الخدمات من مشتريات و خدمات بسيطة، أما القيمة المضافة فهي الفرق بين عائدات البيـع لتلـك السـلع أو الخدمات و مشترياتها.

وتعتبر ضريبة القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة التي يستطيع المكلف نقل عبئهـا بالكامل للمستهلك، وهي ليست سنوية بل تدفع عند الاستهلاك أو الشراء وتجنى من قبل دائـرة الضريبة من المكلفين شهرياً والمكلف هنا تاجر وليس مستهلكا"[3]، "وقـد حـددت الاتفاقيـات الموقعة بين منظمة التحرير وحكومة إسرائيل معدل ضريبة القيمة المضافة، بحيـث تسـتطيع السلطة الفلسطينية فقط تخفيض معدل القيمة المضافة من 17% إلـى 15%، وسـيكون معـدل ضريبة القيمة المضافة الفلسطيني من 15% إلى 16%"[4].

---

(1) درّاز، حامد عبد المجيد: مرجع سابق. ص164.

(2) هويدى، عبد الجليل: مرجع سابق. ص251.

(3) مركز المشاريع الاقتصادية النسوية، مركز بيسان للبحوث والانماء: مرجع سابق. ص27.

(4) بروتوكول حول العلاقات الاقتصادية بين حكومة دولة اسرائيل ومنظمة التحرير الفلسطينية.

"إن ضريبة القيمة المضافة حالياً تعتبر المصدر الرئيسي للدخل في كل الدول الأعضاء في الهيئة الاقتصادية الأوربية، وهذه الضريبة تم تبنيها والعمل بها لأول مرة عام 1954 من قبل الحكومة الوطنية الفرنسية[1]"، "وقد استحدثت ضريبة القيمة المضافة في المناطق المحتلة في الأول من تموز للعام 1976، بالأمر العسكري رقم (658)، المتعلق بقانون الرسوم على المنتجات المحلية، وكان مقرراً أن تفرض هذه الضريبة على مبيعات البضائع (ما عدا الفواكه والخضار الطازجة)، وعلى تقديم البضائع والبضائع المستوردة، وقد تم إدخال هذه الضريبة من خلال إجراء تعديل على القانون الأردني الخاص بالرسوم على المنتوجات المحلية رقم (16) لسنة 1963"[2].

ولا تعتبر ضريبة القيمة المضافة مصروفا بالنسبة للمكلف، بل هي حساب شخصي خاص بدائرة ضريبة القيمة المضافة، أي أن المكلف مجرد وسيط بين المستهلك الذي يقع عليه عبء الضريبة وبين دائرة ضريبة القيمة المضافة الممثلة للدولة والتي تقوم بجمع الضريبة من المكلفين.

ج. الضرائب الجمركية:

تفرض الرسوم الجمركية على السلع وهي تخرج من الدولة، أو وهي تدخل إليها، أي أنها تفرض على التصدير و على الاستيراد، وعادة ما تختلف رسوم التصدير الجمركية عن رسوم الاستيراد الجمركية، وذلك تبعاً لسياسات الدولة المتبعة في فرض الضرائب الجمركية على الإستيراد والتصدير.

"إلا إن غالبية فقهاء الفكر المالي الحديث يصنفونها كضرائب وليست رسوماً وذلك لأن الدولة تفرضها، وتحصلها لما لها من حق السيادة على حدودها وأراضيها، وكذلك لأنها تدر على الخزينة العامة أموالاً ضخمة، نظراً لكثرة، وتعدد أوعيتها السلعية التي تدخل الحدود، فضلاً عن أنها تستخدم كوسائل لحماية الإنتاج المحلي الوطني من نظيره المستورد، كما تستخدم كوسيلة

---

(1) النقاش، غازي عبد الرازق: **المالية العامة.** عمان، رام ا : دار وائل للنشر،1997. ص164.

(2) ستيفنز، مارك: **الضرائب في الضفة الغربية المحتلة 1967-1989.** رام ا : مؤسسة الحق. 1991. ص 20.

لحماية الانتاج الضار من دخول الحدود، ولذلك فأغراضها المالية، والاقتصادية، والاجتماعية والسياسية تؤهلها لأن تكون ضرائب وليس رسوماً[1].

وهناك ضرائب جمركية قيمية وأخرى نوعية، ويقصد بالضرائب القيمية أن تحدد قيمة الضريبة الجمركية لسلعة ما تبعاً لقيمة السلعة في ميناء الوصول أو ميناء التصدير، أما الضرائب النوعية فتفرض الضريبة وتقدر تبعاً للنوع وليس تبعاً للوحدة أو الوزن أو القياس، فضرائب القيمة تفرض على أساس نسبة معينة من قيمة السلعة، و يتم تحديد قيمة السلعة أما بالتخمين من قبل رجال الجمارك أو باعتماد القيمة الواردة في فاتورة الشراء، وعلى ضوء ذلك يحسب المبلغ الجمركي بالنسبة المحددة مسبقاً لكل نوع من أنواع السلع، ويجدر الإشارة هنا إلى أن الدول النامية ومعظم الدول لا تعتمد فاتورة المنشأ لتحديد قيمة السلعة، إلا الدول المنتسبة لإتفاقية للجات.

"أما الضرائب النوعية، فتفرض على أساس مبلغ معين لكل وحدة من السلعة كدينار واحد على كل متر قماش أو كل كغم تفاح، بغض النظر عن نوع السلعة هل هي رديئة أم جيدة[2]" وتعتبر الجمارك على الواردات من أهم مصادر الإيرادات في فلسطين، ولعائدات الجمارك دور هام في تغطية النفقات المترتبة على السلطة الفلسطينية، وبناء على البروتوكول الموقع ما بين منظمة التحرير الفلسطينية وحكومة دولة إسرائيل، فإن السياسات الجمركية للسلطة الفلسطينية تحكمها أساسيات معينة تتمتع من خلالها السلطة الوطنية الفلسطينية بحرية تحديد الجمارك والرسوم والضرائب على السلع المستوردة ضمن قوائم (A1,A2,B)، بالإضافة إلى السيارات والكماليات التي تلبي احتياجات السوق الفلسطيني والتي ستحددها اللجنة المشتركة، فيما عدا ذلك، تلتزم السلطة بمعدلات الجمارك والضرائب والرسوم الأخرى التي تفرضها إسرائيل على الواردات، كما تلتزم بسياسة الاستيراد الإسرائيلية وإجراءاتها[3]".

---

(1) عناية، غازي: مرجع سابق. ص 131.

(2) الحاج، طارق: مرجع سابق. ص70.

(3) عبد الرازق، عمر: **تقييم الإتفاقيات الاقتصادية والتجارية الفلسطينية الدولية**. رام الله: معهد ابحاث السياسات الاقتصادية (ماس) ، 2002. ص 10.

أما معدلات الضرائب على التجارة الدولية و المفروضة من قبل السلطة الفلسطينية فهي كما في الجدول رقم (4).

جدول رقم 4. معدلات الضرائب على التجارة الدولية في فلسطين وفقاً للتعرفة الجمركية الإسرائيلية

نوع الضريبة	الوعاء	النسب
الرسوم الجمركية	قيمة الواردات بما في ذلك رسوم التأمين و الشحن	تصل لغاية 50%
ضريبة الشراء	قيمة الواردات مضافاً إليها تكاليف التأمين والشحن و الـ TAMA	5 -240 %
ضريبة القيم المضافة	جميع البضائع المستوردة	17%

طريقة حساب تستعمل أسعار الجملة المحلية كأساس للتقويم.

وبعد مناقشة وتفصيل أنواع الضرائب غير المباشرة بصورة عامة وتفصيل أنواعها في فلسطين بصورة خاصة، كان لابد من ذكر ميزات الضرائب غير المباشرة والتي تدفع مختلف الأنظمة الاقتصادية إلى تطبيق القوانين المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، ومن أهم ميزات الضرائب غير المباشرة:

أ. العدالة الضريبية: تعتبر الضرائب غير المباشرة عادلة في حالة أنها فرضت على أنواع من السلع والتي توصف بالكمالية، حيث أنها عندئذٍ لا تمس الطبقات الفقيرة في المجتمع، بل تصيب الطبقات ذات الدخول التي تسمح لأصحابها باقتناء وشراء الكماليات، وتعتبر أيضاً عادلة إذا ما أعفت السلطات ذات العلاقة المواد الأساسية منها.

ب. الاقتصاد في الجباية: فالضرائب غير المباشرة تمتاز بقلة نفقات ربطها وتحصيلها، ولا تحتاج لعدد كبير من الموظفين، أو الكادر الإداري، فالمواد والأوعية التي تفرض عليها الضرائب غير المباشرة تكون ظاهرة وواضحة ومن الصعب إخفاءها كذلك من السهل تقديرها.

ج. " تتميز حصيلة هذه الطائفة من الضرائب بالمرونة، وذلك لأن نسبة الزيادة فـي الحصـيلة تزيد عن نسبة الزيادة الحاصلة في الدخل، تعتبر هذه ميزة خاصـة فـي فتـرات الإنتعـاش الإقتصادي، وهو ما يضمن للخزانة العامة زيادة في الإيرادات العامة بطريقة تلقائية"[1].

(1) عبد المولى، السيد: مرجع سابق. ص 250.

الفصل الأول

التنظيم الفني للجمارك والمكوس

الفصل الأول

التنظيم الفني للجمارك والمكوس

المبحث الأول: المادة الخاضعة للجمارك والمكوس المضافة

المطلب الأول: المادة الخاضعة وفقاً لقانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة (1962)

1- النطاق الجمركي:

لقد حدد قانون الجمارك والمكوس (رقم 1) لسنة 1962 فـي المـادة (107) النطـاق الجمركي الذي يطبق فيه هذا القانون، وهو ذلك الجزء الواقع بين الحدود والخط الـوهمي وراء المراكز والمكاتب أو النقاط الجمركية الأولى من جهة الحدود، وكذلك حددت المادة (47) مـن نفس القانون المنطقة الجمركية، وعرفها بأنها المنطقة التي يكون بها مركز جمركي للتخلـيص تشمل الجمارك ومستودعاته وأرصفته و أرضه.

2- البضائع الخاضعة للرسوم:

إن البضائع الخاضعة للرسوم وفقاً لقانون الجمارك و المكوس رقم (1) لسنة 1962، فقد تم تحديدها في المواد رقم (3) والتي أخضعت جميع المواد الواردة للرسوم الجمركية، وتستوفى بموجب التعريف عدا تلك المعفاة بقانون أو اتفاق.

وقد عالجت المادة (13) من قانون 1/62 مسـألة البضـائع الناقصـة أو المختلسـة مـن المستودعات، بأن أخضعتها للرسوم الجمركية حسب التعريفة المعمول بها يوم وقوع النقص أو الاختلاس، أما البضائع الناقصة فتخضع للرسوم بحسب التعريفة المعمول بهـا يـوم وصـول البضاعة التي تعاني من النقص، وترد الرسوم المدفوعة عن البضاعة الناقصة بناء على برهان الناقل.

3- البضائع المستوردة تحت وضع الادخال المؤقت:

أعفى القانون 1/62 في مادته رقم (69) "البضائع المستوردة تحت وضع الإدخال المؤقت " من الرسوم ، وحدد لذلك شروطاً وصنف تلك البضائع إلى منتجات أجنبية يراد صنعها أو إكمال شغلها في الدولة، على أن يتعهد أصحابها بإعادة تصديرها خلال مدة محددة ، كذلك من أنواع البضائع التي استفادت من هذا الإعفاء تلك التي تقدم أصحابها بطلبات إدخال لها ، و هي المواد التالية:"

أ- طلبات إدخال لوازم أشغال تحريات أو اختبارات.

ب- طلبات إدخال لها صفة شخصية و استثنائية غير قابلة للتعميم.

ج- طلبات إدخال أكياس و غلافات لملئها.

د- طلبات إدخال بضائع للعرض و الإعادة.

ه- السيارات الأجنبية الواردة بقصد التصليح أو التجهيز"(1).

أما استيفاء الرسوم على ما يباع من البضائع المعفاة في السوق المحلي، فقد أوضحت المادة (14) من القانون 1/62 بأن تلك البضائع المعفاة إذا ما تم بيعها أو تصريفها ، فتستوفى عنها الرسوم حالها حال لو أنها استوردت من قبل صاحبها الجديد بنفس تاريخ انعقاد الصفقة.

المطلب الثاني: المادة الخاضعة وفقاً لنظام (قانون) الرسوم على المنتجات المحلية رقم (16) لسنة 1963:

تناول القانون (النظام) في ابوابه المختلفة تحديد المكلفين وتعرفيهم وتوضيح أنواع المهن المختلفة، والمنطقة الجغرافية التي يغطيها القانون وما وقع عليه من تعديلات وما رافقه من تعليمات وأنظمة ذات علاقة من قبل السلطات الإسرائيلية الحاكمة والمحتلة للأراضي الفلسطينية ، كذلك تناول الرسوم ونسبتها وآلية فرضها وعرف الثمن في مختلف أنواع

(1) قانون رقم (1) لسنة 1962، **قانون الجمارك والمكوس**، مادة رقم (69)

الصفقات، وحدد مكان الصفقة ومن هو المكلف بدفع الرسوم، وميعاد التكليف بالرسوم ونسـبة الصفر والإعفاءات ، كذلك حدد آلية خصم رسوم الاتفاقات، وكيفية منع ازدواج الرسوم، وحدد الفواتير التي سيصدرها المكلف ووجوب التسجيل، وأيضاً السـجلات والتقـارير والكشـوف، وأوضح آلية التحديد والتقدير والمعارضة والاعتراض، وحدد موعد الدفع وكيفية الجباية وقيمـة الغرامات والفوائد المتعلقة بها، كذلك تناول الصلاحيات التنفيذية وعين العقوبـات للمخـالفين، وختم أبواب القانون و فصوله بأحكام عامة للقانون.

1- الثمن (السعر):

تناولت المادة رقم (7) في الباب الثالث من قانون 16/63 تحديد الثمن لصـفقة تشـتمل على مبيع ممتلكات و خدمة معاً، بحيث يكون ثمن الصفقة هو مجموع الثمن المحصل من البيع والخدمة معاً، كذلك اعتبر أن العمولة أو المقابل الآخر التي يحصل عليها من يعطـي الخدمـة بمثابة ثمن صفقة لخدمات معينة، و في حالات خاصة يصعب فيها تحديد ثمن الصفقة أو أنه لم يتم تحديده بسبب أن جزءاً منه أو جميعه لم يدفع نقداً، فعندما يكون ثمن الممتلكات أو الخدمة هو بمثابة ثمن الصفقة بعد إضافة الربح المعروف لهذا المجال.

2- حكم التبرعات والإعانة وما أشبه:

أما حكم التبرعات والمساعدات ، فقد تناولتها المادة رقم (10) من قانون 16/63، حيث اعتبرت تلك المقبوضات " و كأنها جزء من قيمة صفقات المشتغل لأغراض الرسوم المضافة "[1]، لكن المادة استثنت أنواعاً من المساعدات والتبرعات والدعم الذي تقدمه الدولة مباشرة مـن قيمة الصفقة ، وحصر القانون هذا الدعم و المساعدة في البنود التالية[2] ":

أ- دعم المنتجات الغذائية الأساسية.

ب- منحة أعطيت لتشجيع استثمار مالي.

---

(1) قانون المكوس على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963، مادة 10

(2) قانون المكوس على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963، مادة 10

ج- دعم لأجور التعليم في رياض الأطفال.

د- دعم لوسائل السير العام.

ه- مكافئة البحث العلمي و التطوير.

و- دعم لتوريد الكهرباء".

3-حكم المغلفات:

تناولت المادة رقم (11) من القانون 16/63 حكم المغلفات وما شابهها من عبوات، حيث أن البضائع التي تباع في مغلفات أو عبوات غير مرتجعة، تكون ثمن تلك المغلفات من قيمة البضاعة، أما إذا كانت المغلفات مرتجعة، فتحسب قيمتها ويتم إرجاع القيمة كلها أو جزء منها عند إعادة المغلف، ففي هذه الحالة تعامل المغلفات " عند إرجاعها و كأنها بضاعة مرتجعة من المشتري للبائع وبعد إصدار فاتورة بقيمة مقابل المرتجع ".

4-حكم التأمين أو الضمان:

عالجت المادة رقم (12) من القانون 16/63 موضوع التأمينات أو الضمانات التي يتم إعطائها لغايات متعددة، مثل تلك التي توضع من قبل أي جهة ترغب في المشاركة في عطاء ما لتنفيذ إحدى المشاريع، أو ذلك التأمين الذي يودع كضمان لإرجاع بضائع أو سلع معينة، حيث اعتبر القانون أن ذلك المبلغ الذي يودع كتأمين أو ضمان هو بمثابة جزء من ثمن الصفقة إذا ما مر علية ستة شهور كاملة من تاريخ إعطاءه دون إرجاعه.

إلا أن القانون في مادته ذات العلاقة، استثنى من ذلك الاعتبار حالة كون الضمان أو التأمين يتم الاحتفاظ به بمدة تزيد عن الستة شهور، بشرط أن تكون تلك المدة متفق عليها بين الأطراف ذات العلاقة كتابةً، على أن يعتبر التأمين أو الضمان من ثمن الصفقة بعد انتهاء شهر من نهاية المدة المتفق عليها.

وفي حالة أخرى أخذها القانون بعين الاعتبار، وهي اقتناع المسـئول أن ذلـك الفـرع الاقتصادي تكون فترة أو مدة الضمان تختلف بحيث تزيد عن الفترة المعتبرة في هذا القانون، أو أن الفترة لإعادة التأمين أو الضمان قد إزدادت لسبب مقنع للمسئول، هنـا يعتبـر التـأمين أو الضمان بمثابة جزء من ثمن الصفقة بعد انتهاء شهر من نهاية المدة المـذكورة، أو عنـد زوال ذلك السبب.

وعلى الرغم مما سبق وذكره القانون، فقد ورد في الفقرة (ب) مـن ذات المـادة " أن التأمين أو الضمان المدفوع عن أسطوانة غاز أو عداد الكهرباء أو المياه وما شابه ذلـك مـن أمور، تعتبر جزءاً من ثمن الصفقة عند دفعه".

5- الصفقات المحددة بالدينار:

بالرغم من كون اصل القانون أردني، إلا أن التعديلات التي أدخلت عليه من قبل الحكم العسكري الإسرائيلي، اعتبرت أن الدينار ليس عملة التداول الرسمية، وعليه فقد تناولت المـادة رقم (14) لقانون 16/63 حكم التعامل بالدينار الأردني كعملة أجنبية، وفرض القـانون علـى المشتغل الذي يصدر فاتورة بالدينار الأردني بأن يقوم باحتساب " قيمة الرسوم طبقاً لقيمة الدينار في يوم إصدار الفاتورة "؛ وعليه، يجب على المشتغل البائع أن يراعي فروق صـرف الـدينار كعملة، وأن يصدر فاتورة تكميلية بذلك الفرق ما بين يوم إصدار الفاتورة وتنفيذ الدفع، واستندت المادة أعلاه على مصطلح (قيمة الدينار)، ومدلوله في المادة ذاتها " للأمر بشأن تحديـد العملـة الإسرائيلية كعملة متداولة قانوناً (يهودا و السامرة) رقم (76) لسنة 1967"[1].

المبحث الثاني: رسوم الجمارك و المكوس المضافة:

"تعين وتستبدل وتعدل التعرفة الجمركية للبضائع الواردة إلى المملكة بقرار من مجلـس الوزراء بناء على تنسيب الوزير ووزير الاقتصاد الوطني، ينشر في الجريدة الرسمية، و يجوز

(1) **قانون المكوس علة المنتوجات المحلية** رقم 16 لسنة 1963، مادة(14) (ب)

أن تتضمن التعريفة فئتين من الرسوم للنوع الواحد من البضاعة وذلك باعتبار منشئها أو مكـان شحنها، على أن لا يتعارض ذلك مع مقررات مجلس الوحدة الاقتصادية العربية"[1].

إن ما سبق هو ما ورد في قانون الجمارك والمكوس، إلا أنه وبموجب الاتفاقية الاقتصادية بين إسرائيل ومنظمة التحرير الفلسطينية، لا تستطيع السلطة الوطنية الفلسطينية تغيير الكثير من سمات النظام الضريبي والجمركي المطبق خلال الفترة الانتقالية، ويشمل هـذا النظـام معظـم الضرائب على البضائع والخدمات والضرائب الجمركية على الواردات، علماً بـأن الضـرائب الجمركية المفروضة على البضائع المستوردة من قبل تجار فلسطينيين هي تقريباً مستردة، أمـا تلك البضائع المستوردة من الخارج والتي يدفع الفلسطينيون جماركها، والتـي تسـتورد عبـر مستوردين إسرائيليين أو من قبل إسرائيل، فلا يمكن للسلطة الوطنيـة الفلسـطينية أن تطالـب باسترداد ضرائبها الجمركية.

أما اتفاقية باريس الاقتصادية، فقد ألزمت السلطة الوطنية الفلسطينية "بأن تستخدم تعرفـة الجمارك وضرائب الشراء والإنتاج الإسرائيلية كحد أدنى في تحديد تعرفتها الجمركيـة علـى المستوردات إلى مناطق الحكم الذاتي، وللسلطة الوطنية الفلسطينية صلاحية رفع هذه الضرائب إذا أرادت ذلك، واستثنت الاتفاقية السلع المحددة في القوائم (A1, A2, B1)"[2]، وبحسب قانون 1/62 في المادة رقم (5)، فإن الرسوم الجمركية تستوفى من قبل الجهـات المختصـة حسـب التعرفة المعمول بها في اليوم الذي تتم فيه معاملة البيان الجمركي.

---

(1) **قانون الجمارك والمكوس،** قانون رقم (1) لسنة 1962، المادة 4.

(2) الجوهري، منى: **الترتيبات الجمركية الفلسطينية الإسرائيلية**: البحث عن العدالة في توزيع الإيرادات الجمركيـة. رام ا : معهد أبحاث السياسات الإقتصادية الفلسطيني (ماس) ، 1995. ص 15.

المطلب الأول: الرسوم وفقاً لقانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962:

1- الرسوم النوعية:

أوجد قانون 1/62 نوعا من الرسوم الجمركية، تفرض وتستوفى بصورة كاملة بغض النظرعن صفة البضائع الخاضعة لها، وأطلق عليها اسم الرسوم النوعية بناء على أنها تفرض بكونها تعرفة نوعية، وخوّل هذا القانون الجهات المختصة، في حالة قيام المستورد بإثبات حصول أعطال أصابت البضاعة المستوردة، أن تقوم بإنقاص الكمية الخاضعة من الرسوم النوعية بمقدار لا يتجاوز قيمة الضرر والأعطاب التي أصابت البضاعة.

2- فرض رسم إضافي عن المنشأ:

أجاز القانون فرض رسم جمركي إضافي على البضائع المستوردة من بلدان غير تلك التي تعتبر بلد المنشأ لذات البضاعة، واعتبره القانون رسماً إضافياً عن المنشأ، إلا أن القانون وضع محددات للمادة رقم (7) من قانون 1/62، والمتعلقة بفرض رسم إضافي عن المنشأ، بأن جعل فرض هذا الرسم جائزاً بموجب قرارات خاصة، وتعين من خلاله بلدان المصدر التي يطبق عليها هذا الرسم، على أنه في حال إعادة تصدير البضائع التي فرض عليها هذا الرسم، لايمكن لها أن تستفيد من الرسم الإضافي كباقي الرسوم الجمركية.

3- رسوم بضائع الترانزيت والمنطقة الحرة التي يسمح بها للاستهلاك المحلي:

عالج القانون 1/62 في مادته رقم (12) مسألة السماح للبضائع المارة بطريقة الترانزيت أو تلك التي تخرج من المنطقة الحرة، بأن تدخل السوق المحلي للاستهلاك، ولكن بعد أن تستوفي الرسوم الجمركية حسب التعرفة المعمول بها ذلك اليوم، وذلك بعد أخذ السماح والموافقة من الوزير للتخليص عليها.

المطلب الثاني: الرسوم وفقاً لنظام (قانون) الرسوم على المنتجات المحلية رقم (16) لسنة 1963:

بناء على التعديلات التي قام بها الحكم العسكري الإسرائيلي، و استناداً إلى اتفاقية باريس الاقتصادية الموقعة بين إسرائيل ومنظمة التحرير الفلسطينية، فقد فرض النظام (القانون) رسوماً وحددها في عدة مواد، والرسوم هي:

1- فرض الرسم العادي:

وخصت بها المادة رقم (2) من القانون 16/63 ضريبة المشتريات دون أن تحدد قيمة ثابتة لهذه الضريبة، و إنما حددتها على بيع البضائع وتقديم الخدمات، على أن تحدد نسب الضريبة بناء على التشريعات المعمول بها، وأوجب إيداع تلك النسب في الدوائر الجمركية لإطلاع الجمهور عليها.

2- فرض رسم مضاف على صفقات:

فرض القانون في المادة رقم (3) رسماً مضافاً، وهو ما يسمى بضريبة القيمة المضافة على الصفقات بنسبة(17%) من قيمة الصفقة، إلا أن البروتوكول الاقتصادي الموقع بين إسرائيل ومنظمة التحرير الفلسطينية، وفي مادته السادسة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة على الإنتاج المحلي، عالج معدل نسبة ضريبة القيمة المضافة (Value Added Tax, V.A.T) في منطقة السلطة الوطنية الفلسطينية، بحيث أعطت الاتفاقية السلطة الوطنية الفلسطينية هامشاً لإنقاص نسبة ضريبة القيمة المضافة، لكن إسرائيل حددت هذا الهامش بما لا يقل عن (2%) عن النسبة المفروضة في إسرائيل، أي أنه وإذا كان معدل ضريبة القيمة الإسرائيلي 17% (كما هو حالياً)، فسيكون معدل (V.A.T) الفلسطيني من 15% إلى 16% إلا أن وزارة المالية الفلسطينية فرضت معدل (V.A.T) نسبتها 17% من قيمة الصفقات.

المبحث الثالث: ربط وتحصيل الجمارك والمكوس:

" يقصد بربط الضريبة تحديد دينها، أي تحديد المبلغ الذي يلتزم الممول بدفعه، ولا يتم الربط بطبيعة الحال إلا بعد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة "[1]، " والواقعة المنشأة لها، هي الفعل أو التصرف أو الحدث الذي يؤدي إلى نشوء دين الضريبة، ويحدد القانون الواقعة المنشأة لكل ضريبة، فالواقعة المنشئة لضريبة الأرباح التجارية هي انتهاء السنة المالية للمنشأة، وكذلك في ضريبة المهن غير التجارية، وكذلك ضريبة المرتبات والأجور، أما ضريبة القيم المنقولة فواقعتها المنشئة لها هي توزيع الأرباح على الأسهم والسندات وغيرها، وضريبة التركات وفاة المورث، وهكذا، وفي الضرائب غير المباشرة يعتبر اجتياز السلع للحدود واقعة منشئة للضريبة الجمركية، والانتاج وتداول السلع بالنسبة للضريبة المضافة" [2]، والربط ضريبة القيمة المضافة، لابد من تحقق الواقعة المنشاة لها وهي أما تداول البضائع من استيراد أو بيع أو في حال البيع برسم الأمانة، أو في حال تأدية خدمات معينة كذلك يعتبر القانون الاستعمال للأغراض الذاتية واقعة منشئة للضريبة سواء أكان الإستعمال للبضاعة أو للعقارات.

وأوجب القانون على البائع اصدار فواتير بصفقاته، أو في حالة قيامه بعملية بيع أو تأدية خدمة، على أن يقدم المكلف هذه الفواتير ضمن كشف شهري يسمى بالكشف الدوري يفصح فيه ويقر بحجم مشترياته ومبيعاته وصفقاته وبالتالي ما يترتب له أو عليه من دين ضريبي، حيث يعتبر اسلوب الإقرار بواسطة الكشف الدوري من أكثر الوسائل والطرق تداولاً في دوائر الجمارك والمكوس، وفيما يخص المؤسسات المالية، هنالك طريقة تتبعها الإدارة الضريبية في عملية ربط الدين الضريبي، وهي طريقة الجمع.

المطلب الأول: الواقعة المنشئة للضريبة:

تناول القانون 16/63 الواقعة المنشئة للضريبة وذلك في الباب السادس تحت عنوان ميعاد التكليف بالرسوم، وفصلها في المواد من المادة رقم (24) ولغاية المادة رقم (30)، حيث

---

(1) شهاب، مجدي محمود: **الإقتصاد المالي**، الاسكندرية: مركز الاسكندرية للكتاب، 1999. ص 233.

(2) هويدى، عبد الجليل: مرجع سابق. ص 218.

أوضح ميعاد التكليف بالرسوم عند بيع البضائع، ويكون ذلك عند تسليمها للمشتري، وحتى وإن تم تسليمها على أجزاء، فيسري التكليف عن كل جزء تم تسليمه.

أما في حالة البيع بالوكالة، فقد عالجت المادة (25) مسألة إعطاء شخص ممتلكات تعود له لشخص آخر بهدف بيعها، على أن يقبض صاحب الممتلكات ما لا يزيد عن (10%) من الشخص الآخر إلى أن يبيع تلك الممتلكات، واتفق شفاهيةً أو كتابةً على حق الطرف الآخر في إرجاع البضاعة في حالة عدم بيعها، ففي هذه الحالة، يجري التكليف على الرسوم من المبيع من الشخص إلى الشخص الآخر، عندما يبيع الشخص الآخر تلك الممتلكات أو البضائع، أما في حال كون الصفقة عبارة عن تقديم خدمات، وكما ورد في المادة (26)، فيسري التكليف عند تقديم تلك الخدمات، وكما هو الحال بالنسبة للبضائع، ففي حالة تجزيء الخدمات المقدمة على فترات، فيجري التكليف على الجزء الذي تم تقديمه، أما الخدمات التي تقدم بصورة متواصلة، ولايمكن الفصل بين أجزائها فيسري التكليف عند استكمال إعطائها"[1].

وفي حال الاستعمال للأغراض الذاتية، فقد تناولت المادة (27) مسألة استحقاق الضريبة عند الاستعمال للأغراض الذاتية بالنسبة للبضاعة عند أخذها، أو العقارات عند حيازتها أو استعمالها أو تسجيلها في السجل العقاري.

أما المادة رقم (28)، فورد فيها (تستحق المكوس في حالة الاستملاك أو الضبط أو المصادرة حين دفع التعويض أو العوض)، أي في حالة الإستملاك أو الضبط أو المصادرة من قبل الحكومة أو جهات ذات سيادة أو بقرار قضائي، تستحق المكوس وتتحقق الواقعة المنشئة للضريبة عند دفع التعويض أو العوض.

وعالجت المادة رقم (29) مسألة الصفقات العقارية، حيث تتحقق الواقعة المنشأة للضريبة وبالتالي يستحق المكوس عن تلك الصفقات عندما يصبح العقار(تحت تصرف المشتري

(1) طرأ تعديل على القانون بحيث عالج بعض الحالات الخاصة في المادة رقم (30) ، بحيث انه في الخدمات التي يتم تقديمها بصفة متواصلة ولا يمكن الفصل بين أجزائها فسيرى التكليف في حال تم دفع أية مبالغ تحت الحساب المقابل لكل مبلغ تم دفعه.

أو استعماله أو لدى تسجيله باسم المشتري في السجل المنظم أيهما أسبق)، وفيما يخص أعمال البناء، من أعمال حرف أو هدم وتمديدات صحية ومجاري وأنابيب وتصريف مياه وتعبيد طرق واستصلاح أراضي، تستحق المكوس عن أعمال البناء تلك (لدى اتمام أعمال البناء، أو وضع العقار الذي جرى فيه العمل تحت تصرف المشتري أو استعماله، أيهما أسبق، وإذا وضع جزء من العقار تحت تصرف المشتري فإن المكوس تستحق عن ذلك الجزء).

المطلب الثاني: الفواتير الضريبية:

من أجل اتخاذ قرار الربط، فقد أوجب القانون على المكلف بأن يصرح عن جميع صفقاته، وأن يصدر للمشتري فاتورة صفقة عن كل صفقة أو جزء منها، حتى وإن كانت معفاة من المكوس العادية أو المكوس المضافة، وذلك بناء على ما ورد في المادة رقم (48) من القانون16/63.

أما ميعاد إصدار الفاتورة، فقد تناولت المادة (49) هذه المسألة بأن ألزمت المشتغل بإصدار الفاتورة خلال مدة (14) يوماً من ميعاد التكليف بالرسوم المضافة مع استثناء الحالات الخاصة التي ذكرت سابقاً، حيث أنه يتوجب على المكلف إصدار الفاتورة، بالنسبة للمبلغ المدفوع، خلال سبعة أيام فقط، وأعطى القانون ذاته من خلال المادة (50) المشتغل الحق في إصدار فاتورة ضريبية بدلاً من فاتورة صفقة، وألزمه بذلك إذا ما طلب المشتري ذلك.

أما بخصوص الفواتير التي يتوجب على المكلف المشتغل إصدارها، فقد عالج قانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم (16) لسنة 1963 هذه المسألة بأن وضع نظاماً بشأن تنظيم الدفاتر المحاسبية، فالمادة (9) من هذا النظام، تناولت (فاتورة لصفقة)، بحيث يجب على المشتغل ان يحرر فاتورة صفقة عند كل عملية بيع بضائع أو عملية تقديم خدمة، ويمكن ان يصدر المشتغل فاتورة صفقة لعملية بيع أو تقديم خدمة على إنفراد، أو لعدد من عمليات البيع أو تقديم الخدمة بشرط أن تكون لنفس الزبون.

واشترط القانون في ذات المادة أن تتضمن فاتورة الصفقة بيانات منها ما يتعلق بالمشتغل، كاسم المكلف ورقم تسجيله في دائرة الضريبة ورقم الإرسالية – إذا كان المكلف مجبراً على إرفاق إرسالية مع الفاتورة -، ومنها ما يتعلق بالبضاعة ذاتها، كوصف البضاعة أو الخدمة وذكر الوحدة التي تقاس الكمية بموجبها ومقدار الكمية وثمن الوحدة وعدد الوحدات ومبلغ الفاتورة وتاريخ الإصدار، كذلك اسم المنتج والرقم المتسلسل للمنتج المطبوع عليه، أما البيانات المتعلقة بالزبون فهي اسمه وعنوانه.

أما (الفاتورة الضريبية) فقد تناولتها المادة رقم (10) من النظام بشأن تنظيم الدفاتر الحسابية، حيث أوجب القانون أن تتضمن الفاتورة ما يلي[1] ":

أ. اسم المشتغل المرخص وعنوانه وعبارة (مشتغل مرخص) ورقم تسجيله في دائرة المكوس وعنوان (فاتورة ضريبية) وذلك كله طباعة.

ب. كلمة (أصل) مطبوعة على أصل فاتورة ضريبية فقط.

ت. التاريخ.

ث. رقم شهادة الإرسالية وتاريخها، باستثناء الحالات التي لا يتطلب فيها إصدار شهادة إرسالية.

ج. اسم الزبون وعنوانه، وإذا كان عنوانه معروف لدى المكلف فلا وجوب لذكره.

ح. وصف البضاعة بشكل يمكن معه معرفة نوعها أو وصف الخدمة.

خ. الوحدة التي تقاس الكمية بموجبها.

د. الكمية.

(1) قانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم (16) لسنة 1963: نظام بشأن تنظيم الدفاتر الحسابية، مادة رقم (10) .

ذ. ثمن الوحدة قبل ضم المكوس المضافة، غير أنه إذا اشتمل الثمن على (المكوس المضافة) وجب بيان هذه الحقيقة.

ر. مبلغ فاتورة الضريبة.

ز. مبلغ المكوس المضافة ومقدارها وعبارة (مكوس مضافة).

س. مبلغ فاتورة الضريبة بعد ضم المكوس المضافة.

ش. توقيع المشتغل المرخص أو من حرر الفاتورة نيابة عنه ".

هذا و ألزم القانون 16/63 والمعدل بنظام الرسوم على المنتجات المحلية في المادة رقم (54) المشتغل أو المكلف بإصدار فاتورة مسجلة باسمه متقيداً بالمادة رقم (49) في حال استخدام بضائعه أو خدماته لأغراض شخصية، و التي هي صفقة خاضعة للرسوم المضافة،

ولغاية ربط الضريبة، يقوم المكلف بتقديم الكشف الدوري لضريبة المكوس المضافة بصورة دورية، أما شهرية أو كل شهرين.

المطلب الثالث: الكشف الدوري:

وهو عبارة عن نموذج من النماذج التي يقررها المسئول، وينقسم إلى مستطيلات مختلفة، وهنالك عدة أنواع من الكشوفات الدورية، ولكل منها نموذجه الخاص به.

1- أنواع الكشوف الدورية:

يمكن تقسيم الكشوفات من الناحية الإدارية إلى ما يلي:

أ- كشف دوري للدفع: وهو عبارة عن الكشوفات الموجودة بين يدي المشغل والتي توزع عليه مرة أو مرتين في السنة حسب كون المشتغل من فئة الشهر أو فئة الشهرين والذي يقوم المشتغل في السنة بتقديمه إلى البنك أو البريد للدفع بموجبه.

ب- كشف الإعادة: وهو عبارة عن نموذج لا يختلف كثيرا في تصميمه عن الكشف الدوري للدفع سوى أن لونه زهري ومكتوب عليه للاعادة، ويستعمل داخل الادارة فقط.

ت- كشف بديل: وهو عبارة عن كشف يحل محل الكشف الدوري في حالة وجود أسباب غير عادية لعدم تقديم الكشف الدوري العادي وبياناته تلغي جميع بيانات الكشف الدوري ويحتاج إلى موافقة مدير الدائرة.

ث- كشف مدين أو كشف الخصم من الاعادة: وهو عبارة عن نفس نموذج الكشف الدوري العادي للدفع، ولكن يستعمل في حالة وجود رصيد اعادة للمشتغل فيعبأ بهذه الحالة هذا النموذج، ويختم في الدائرة لتنزيل المبلغ من مبالغ الاعادة المرصدة للمشتغل شهريا.

ج- كشف الصفر: وهو عبارة عن الكشف الدوري ولكن سمي بكشف الصفر لأن جميع البيانات المالية المعبأة فيه هي أصفار نتيجة لعدم قيام المشتغل بأية أعمال خلال الفترة الواجب تقديمها للدائرة.

2- تقديم الكشوف [1] ":

أ- يقدم الكشف الدوري للمشتغل على النموذج الذي يقرره المسؤول وبالعدد الذي يقرره من النسخ، ويجوز له أن يقرر نماذج مختلفة للكشوف التي يكون فيها فائض في ضريبة المدخلات، ويجب توقيع الكشف من صاحب العمل أو ممثله القانوني.

ب- عند تقديم الكشف للبنك أو البريد، يجب ختم النسختين بالخاتم الرسمي وتوقيع أمين الصندوق، وتعتبر النسخة الثانية الموقعة بينة على قبول الكشف وعلى المبلغ المدفوع.

ت- يجوز للمشتغل الذي يجهل المعطيات الواجب ادراجها في الكشف أن يقدم بدلا منه كشفاً مؤقتاً يدرج فيه على وجه التقدير المعطيات غير المعروفة لديه.

ث- إذا قدم كشف مؤقت وجب تقديم الكشف الدوري خلال ثلاثين يوماً من ذلك.

---

(1) **الإدارة العامة للجمارك والمكوس**، تعليمات بشأن تنظيم الكشوف الدورية.

ج- على المشتغل أن يقدم كشفاً إلى المسؤول بكل مدة أمدها شهرٌ واحد.

ح- تقدم المؤسسة المالية كشفاً إلى المسؤول عن إجمالي الأجور التي تدفعها في كل مدة أمـدها شهر واحد.

خ- تقدم المؤسسة المالية إلى المسؤول كشفاً عما تحققه من أرباح في كـل مـدة أمـدها سـنة ضريبية.

د- يقدم الكشف الدوري خلال خمسة عشر يوماً من مدة الكشف الخاص به حتى وإن لم تجري خلال تلك المدة اشغال أو نشاطات خاضعة للضريبة، إلا إذا توقفت الاشغال أو النشـاطات كلياً وابلغ المكلف بالضريبة اشعاراً إلى المسؤول.

ذ- يجوز للمسووؤل أن يعفي مؤقتاً أي مكلف بالمكوس من تقديم الكشف للمدة وبالشروط التـي يقررها ".

3-كيفية تعبئة الكشف الدوري لضريبة المكوس المضافة:

ولشرح آلية تعبئة الكشوفات سيأخذ الباحث الكشف الدوري للدفع كمثـال، وفيمـا يلـي شـرح المستطيلات التي يتكون منها الكشف الدوري:

أ- المستطيل الخاص برقم ملف المشتغل:

وهذا المستطيل تعبأ به رقم هوية المشتغل إذا كان فردا، حيث أن رقم الهوية هو نفسه رقم الملف في كمبيوتر الدائرة، أما إذا كان المشتغلين أكثر من شخص فيعبأ في هذا المستطيل رقـم ملف الشراكة الذي أعطى من الدائرة والتي عادة ما يبدأ برقم (8)، وفي حالة كـون المشـتغل شركة مساهمة خصوصية أو عامة أو عادية، فيعبأ في هذا المستطيل الرقم الذي أعطـي مـن مراقب الشركات، والذي هو بالعادة رقم ملف الشركة في كمبيوتر الدائرة، ويجب الملاحظة أن هذا المستطيل يأخذ (9) أرقام لكل أنواع المشتغلين.

ب- المستطيل الخاص بالصفقات المعفاة أو بنسبة صفر:

القاعدة أن ضريبة القيمة المضافة تفرض على الصفقات التـي يقـوم بهـا المشـتغل، والمتعلقة بطبيعة أعماله التجارية أو الخدمية، ولكن هناك بعض الصفقات التي أعفاها القـانون مباشرةً وتخضع للضريبة بنسبة صفر، ويجب أن يلاحظ المشغل بضـرورة اصـدار فـواتير ضريبية في جميع الحالات سواء أكانت الصفقة خاضعة بنسبة 17% أو معفاة أو بنسبة صـفر، ومجموع هذه الصفقات جميعها هي التي تشكل أعمال المشتغل خلال الفترة المالية.

ج- المستطيل الخاص بالصفقات الملزمة والتي لا تشمل ضريبة القيمة المضافة:

ويعبأ في هذا المستطيل جميع الصفقات التي تمت خلال الفترة المالية ودون ضريبة ال 17%، والتي لها مستطيل آخر بالكشف الدوري، ومثال ذلك:

على فرض أن المبيعات المتحققة خلال فترة الكشف الدوري هو مبلغ 500,000 شيقلا شاملا للضريبة، فهنا يتم استخراج الضريبة كما يلي:

500,000 X (17/117) = 72,649.572 شيقل

ولأن جميع الارقام تسجل مقربة إلى أقرب رقم صحيح، تحذف الكسور ليصبح المبلـغ 72,650 شيقل وهو مبلغ الضريبة الإضافية.

إذن صافي الصفقات قبل الضريبة هو:

500,000 – 72,650 = 427,350 شيقل

ونلاحظ أن المبلغ الذي يعبا بالمستطيل المذكور هو 427,350 شيقل.

د – المستطيل الخاص بالضريبة على الصفقات:

وهو المستطيل الذي تعبأ به الضريبة الإضافية، وهي عبارة عن ناتج ضـرب المبلـغ الموجود في مستطيل الصفقات الملزمة X 17%.

427,350 X (17/100) = 72,650 شيقل.

هـ - المستطيل الخاص بضريبة المدخلات– مشتريات اجهزة واثاث واموال غير منقولة:

يثبت في هذا المستطيل الضريبة المدفوعة عن مشتريات الموجودات الثابتة، فلو فرضنا مثلاً أن مبلغ مشتريات المشتغل من الموجودات الثابتة هو 30,000 شيقل، والضريبة الإضافية على هذا المبلغ هي 5,100 شيقل، فيثبت في المستطيل (هـ) مبلغ 5,100 شيقل فقط.

و – مستطيل ضريبة المدخلات – مشتريات أخرى:

تثبت في هذا المستطيل ضريبة المشتريات التي تخص العملية الانتاجية، وليست ضريبة الموجودات الثابتة والتي سبق تثبيتها في المستطيل(هـ)، فمثلا لو كانت المشتريات من البضاعة والمواد الخام بمبلغ 100,000 شيقل، وكانت هناك مصاريف ضريبية أخرى كفـواتير الميـاه والهاتف وما إلى ذلك، بمبلغ 8,500 شيقل، فالضريبة الإضافية على المبلغين السابقين هي على التوالي:

17,000 + 1,445 = 18,445 شيقل.

وهذا المبلغ هو عبارة عن مبلغ ضريبة البضاعة والمواد الخام وضـريبة المصـاريف الأخرى، ويثبت هذا المبلغ في المستطيل (و).

ز- المستطيل الخاص بالمبلغ للدفع:

ويثبت فيه الفرق بين المبلغ المثبت في مستطيل الضريبة على الصفقات ومجموع المبلغ المثبت في المستطيلين، ضريبة المدخلات – مشتريات ثابتة و مشتريات عادية.

ويصبح المبلغ للدفع بناء على المثال كما يلي:

مستطيل الضريبة على الصفقات:

		7	2	6	5	0

الضريبة على المدخلات

- مشتريات ثابتة -

			5	1	0	0

الضريبة على المدخلات

- مشتريات أخرى -

		1	8	4	4	5

مستطيل الضريبة للدفع

		4	9	1	0	5

اذن، فمبلغ الضريبة للدفع هو 49,105 شيقل، يقوم المشتغل بدفع هذا المبلغ في البنك وترسل للبريد بعد الدفع، ويتكون الكشف الدوري الخاص بالدفع من نسختين، النسخة الأولى تذهب للبريد، وتختم النسخة الثانية كدلالة على الدفع بتاريخ معين، أما بخصوص الكشف الدوري للإعادة، فهو عبارة عن نفس نموذج الكشف الدوري للدفع باستثناء كون لون الكشف الدوري للاعادة زهري بينما كشف الدفع لونه أخضر.

أضف إلى ذلك أن الكشف الدوري للاعادة يتم ختمه فقط في ادارة الجمارك والمكوس خلال الخمسة عشر يوماً اللاحقة لتقديم الكشف، وبدون ختم الدائرة فلا أهمية لهذا الكشف، في حين أن الكشف الدوري للدفع يختم في البنك أو البريد بعد الدفع، ويجب الأخذ بعين الاعتبار عند تقديم الكشوف ما يلي[1] ":

أ- ضرورة ختم الكشف بالمواعيد التي حددها القانون لتجنب فرض الغرامات والفوائد المترتبة على التاخير.

(1) **الإدارة العامة للجمارك والمكوس**: تعليمات بشأن الجمارك والمكوس.

ب- ان عدم تقديم الكشف بالمواعيد المحددة هي مؤشر أولي على عدم صحة انتظام الحسابات، والتي هي شرط مهم من شروط الاعادة للمشتغلين.

ج- ان عدم تقديم الكشف مدة ستة أشهر سوف يلغي بصورة اوتوماتيكية كل ضريبة المدخلات، سواء أكانت ضريبة مدخلات ثابتة أو ضريبة مدخلات مشتريات عادية، ذلك لأن الكمبيوتر مبرمج بعدم قبول أي ضريبة مدخلات مدتها أكثر من ستة أشهر".

يجدر الملاحظة أنه يمكن تنزيل ضريبة المدخلات التي دفعها المشتغل قبل تسجيله بصـورة قانونية، بشرط ان يثبت لقناعة المسؤول أن المدخلات قد تم شراؤها في مراحل انشاء الشـغل، واستعملت لانشائه وذلك حتى وإن كانت فاتورة الضريبة أو قائمة الاستيراد أو المستند الآخـر الذي اعتمده المسؤول لم تصدر باسم المشغل.

وأوضح القانون 16/63 قواعد وأسس احتساب حصيلة الصفقات وذلك من خلال معالجة هذه القواعد في المادة رقم (73) من ذات القانون، بافتراضه لحالتين أو وضعين قانونيين، أولهما في حالة عدم وضوح أو معرفة الدورة المالية لصفقات مشتغل معين في سنة مالية معينـة، بسـبب كون محل العمل تم تشغيله جزئيا خلال السنة فعنـدها تقـوم الادارة الضـريبية أو المسـؤول الضريبي ذو العلاقة (باحتساب متوسط الدورة المالية لصفقاته حسب متوسط الدورة المالية فـي الشهر لفترة عمله في السنة المالية السالفة مضروبا في اثني عشر).

أما في حالة كون صفقات المشتغل للسنة المالية السالفة غيـر معروفـة أو غيـر موجـودة، (فتحسب حصيلة صفقاته بحسب مجموع صفقاته التي عقدها في الشهر السابق لتسجيله في دائرة الجمارك والمكوس وتضرب مجموع هذه الصفقات في اثني عشر)،

وفي حالة عدم قيام المكلف بتقديم الكشف الدوري لدائرة الجمارك والمكوس، فعندها يتم تحديد قيمة المكوس وفقا لصفقاته أو نشاطه الاقتصادي، وقد عالجت المـادة رقـم (86) مـن القانون (16/63) هذه الاشكالية وأضافت بانه في حالة عدم وجود معطيات فيتم التحديد بصورة تقديرية.

وأجاز القانون ذاته في المادة(87) للمسؤول في دائرة الجمارك والمكوس ان يستخدم درايته وفطنته في تقدير المكوس المستحقة على المكلف، وذلك في حال قيام الأخير بتقديم كشف دوري ليس كاملا أو صحيحا، أو في حالة عدم اعتماد الكشف الدوري على المستندات التي يتطلبها اثبات صحة الكشف الدوري، وكذلك في حالة عدم اتفاق الحسابات الواردة في الدفاتر الحسابية الواجب على المكلف تنظيمها وفق القانون مع الانظمة الضريبية والمحاسبية، وسميت هذه العملية بالتقدير.

وفي نفس المادة من القانون، أعطى القانون الحق لدائرة الجمارك والمكوس أن تقوم بعملية التقدير خلال فترة تمتد لخمسة سنوات، وفي حالة إدانة المكلف بالمكوس أو دفع غرامة عن جرم التهرب من المكوس الذي قصد القيام به، أو عن المعلومات الكاذبة التي قدمها من خلال الكشف الدوري، فيحق إجراء التقدير خلال عشر سنوات من تاريخ تقديم الكشف الدوري.

المطلب الرابع: المعارضة والإعتراض:

حتى يلتزم المكلف بالمكوس بتقديم الكشف الدوري بصورة ذاتية ومنتظمة، حرمه القانون في المادة رقم (87) من حقه في المعارضة أو الاعتراض في حال تم تحديد المكوس عليه، وباستطاعة المكلف إلغاء التحديد في حال قدم الكشف الدوري، أما بخصوص المعارضة والاعتراض، فقد اوضحت المادة رقم (93) بأن المعارضة " هي كتاب خطي يقدمه المكلف للطعن في تقدير المكوس الذي قام به المسؤول في مكتب الجمارك والمكوس "، بحيث يقدم المكلف هذه المعارضة للمسؤول خلال ثلاثين يوما من تبليغه إشعار التقدير، ويجور تعديل التقدير من قبل المسؤول إذا ما توصل إلى اتفاق مع المكلف، مع بقاء حق المسؤول في زيادة أو انقاص قيمة التقدير بالمكوس في حال عدم الاتفاق، لكن على المسؤول واجب تبليغ المكلف بقراره بخصوص المعارضة، هذا وقد أعطى القانون المسؤول الضريبي مدة سنة من تاريخ تقديم المعارضة للبت فيها، والا اعتبرت مقبولة.

أما الاعتراض، فهو المرحلة الثانية بعد المعارضة، ويقوم بالاعتراض من يعتقد بأنه تضرر نتيجةً لقرار المسؤول على المعارضة، فيتجه المعترض إلى لجنة الاعتراضات خلال مدة ثلاثين يوما من استلام المكلف الذي يرغب بالاعتراض لقرار المسؤول تجاه المعارضة.

المطلب الخامس: احتساب المكوس المضافة على المؤسسات المالية:

إن الالية المتبعة في التعامل مع المؤسسات المالية في السلطة الفلسطينية وإسرائيل من حيث احتساب المكوس المضافة، فالجانبين اعتمدا تطبيق طريقة الجمع، فإن قانون ضريبة القيمة المضافة الإسرائيلي والتشريع الضريبي المطبق لدى السلطة الوطنية الفلسطينية يستخدمان طريقة الجمع في ظل نظام ضريبة القيمة المضافة، وفق الدخل في احتساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة على المؤسسات المالية، وتنص المادة رقم (4 - ب) من قانون ضريبة القيمة المضافة الإسرائيلي لسنة 1975، على أنه: " تفرض ضريبة أجور و أرباح على نشاط المؤسسة المالية في إسرائيل بنسبة من الأجور المدفوعة و الأرباح المجنية من قبلها "، أما المادة رقم (4) من تشريع ضريبة القيمة المضافة المطبق في أراضي السلطة الوطنية الفلسطينية فتنص على أنه " فيما يتعلق في نشاط المؤسسة المالية في المنطقة، تفرض ضريبة على الأجور والأرباح بنسبة 17% من الأجور المدفوعة والأرباح المتحققة ".

ونجد أن كلا التشريعين استثنيا عناصر القيمة المضافة الأخرى، الإيجار والفائدة، وذلك لأن هذه العناصر قد تعتبر صفقات خاضعة للضريبة بموجب هذين التشريعين، ونسبة ضريبة القيمة المضافة المطبقة حالياً في كلا المنطقتين هي 17% حيث تعامل هذه النسبة عند تطبيقها على الأجور على انها غير شاملة للضريبة، ونسبة 17% التي تطبق على الارباح المتحققة تعامل على أنها شاملة للضريبة.

ولتوضيح آلية احتساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة على المؤسسات المالية في اسرائيل ولدى السلطة الوطنية الفلسطينية، نأخذ المثال التالي ونحسب من خلاله صافي أرباح مؤسسة مالية قبل فرض ضريبة القيمة المضافة وبعد فرضها، والقائمة التالية تظهر بعض أرصدة حسابات بنك الإدخار كما هي بتاريخ * 31/12/2004.

الفوائد الدائنة	2,000,000	الأجور	480,000
العمولات الدائنة	300,000	الإيجارات	120,000
الفوائد المدينة	900,000	الاستهلاك	100,000
العمولات المدينة	100,000		

- الأرقام الواردة هي تقريبية

أن قانون ضريبة القيمة المضافة المطبق في اسرائيل وأيضا ذلك المطبـق فـي أراضـي السلطة الوطنية الفلسطينية، يعملان وفقاً للأسس التالية ":

1. التأجير للغايات التجارية يعتبر صفقة خاضعة للضريبة، لذلك بعد فرض ضريبة القيمـة المضافة بنسبة 17%، سوف يدفع البنك 17% ضـريبة قيمـة مضـافة علـى قيمـة الإيجارات قبل فرض الضريبة.

2. نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق على المؤسسات المالية هو وفق الـدخل، لـذلك، عندما ابتاع البنك اصوله الثابتة دفع ضريبة القيمة المضافة على مشترياته، و بالتـالي نضيف ضريبة قيمة مضافة بنسبة 17%، لقيمة الأستهلاك"[(1)].

أما صافي أرباح بنك الإدخار للسنة المنتهية بتـاريخ 31/12/2004، وبموجـب ارصـدة الحسابات المتوفرة، حول فرض ضريبة القيمة المضافة، فهي كما في الجدول رقم (3).

جدول رقم 3. حساب الأرباح و الخسائر لبنك الإدخار للسنة المنتهية بتاريخ 1999/12/31

البيان	**المبلغ/ $**	**المبلغ/ $**	**المبلغ/ $**
الفوائد الدائنة	2000,000		
العمولات الدائنة	300,000		
مجموع الإيرادات		2,300,000	
يطرح:الفوائد المدينة العمولات المدينة	900,000 100,000		
مجموع المصاريف		1,000,000	
الربح الإجمالي			1,300,000

(1) وزارة المالية: **دورة في التدقيق الضريبي،** بشار أباظة.

البيان	المبلغ/ $	المبلغ/ $	المبلغ/ $
يطرح:المصاريف التشغيلية الأجور الإيجارات الإستهلاك		480,000 120,000 100,000	
مجموعالمصاريف التشغيلية			700,000
الربح الصافي			600,000

3- الفائدة صفقة خاضعة للضريبة بناء على تعريف مصطلح (الخدمة) في قانون ضريبة القيمة المضافة والذي ينص على (كل عمل يتم تنفيذه من اجل الغير مقابل أجر، باستثناء البيع و تشمل صفقة دين وإيداع أموال)، ولذلك يجب زيادة أرصدة حسابات الفوائد والعمولات الدائنة والمدينة بنسبة 17%، والتي تمثل نسبة ضريبة القيمة المضافة المطبقة حاليا.

4- يفرض على نشاط المؤسسة المالية ضريبة أجور وأرباح تحسب على أساس قيمة الأجـور المدفوعة والأرباح المتحققة من قبلها.

5- نسبة ضريبة القيمة المضافة التي تطبق على أرباح البنك يجب تطبيقها على قيمة الأربـاح قبل تنزيل ضريبة الأجور منها، وذلك كما ينص تعريف مصطلح (الأرباح) في قانون ضـريبة القيمة المضافة، (ويعني الدخل الخاضع للضريبة وفقاً لمفهومه في قانون ضريبة الدخل، وقبـل تقاص الخسائر من السنوات الضريبية التي تسبق السنة الضريبية المتحقق فيها الـدخل، وقبـل تنزيل ضريبة الأجور المنصوص عليها في المادة رقم (4-ب) وهـي لا تشـمل الـدخل مـن حصص أرباح أسهم مؤسسات مالية، لكنها تشمل الدخل من فائدة أو حصص أرباح أسـهم تـم إعفائها من ضريبة الدخل بموجب أي قانون).

باستخدام الأسس السابقة، تكون ارصدة حسابات بنك الإدخار، بعد فرض ضريبة القيمة المضافة، كالتالي:

الفوائد الدائنة	2,340,000	الأجور	480,000
العمولات الدائنة	351,000	الإيجارات	140,400
الفوائد المدينة	1,053,000	الاستهلاك	117,000
العمولات المدينة	117,000	ضريبة الأجور	81,600

وبناء على ذلك سيكون حساب الأرباح والخسائر لبنك الشرق الأوسط للسـنة المنتهيـة بتاريخ 31/12/2004 كما يظهر في الجدول رقم (4)، مع ملاحظة ان بنـد صـافي الأربـاح الظاهر في الجدول هو قبل احتساب ضريبة الأجور والأرباح.

جدول رقم 4. بنك الإدخار (حساب الأرباح و الخسائر)

البيان	المبلغ/ $	المبلغ/ $	المبلغ/ $
الفوائد الدائنة	2,340,000		
العمولات الدائنة	351,000		
مجموع الإيرادات		2,691,000	
يطرح: الفوائد المدينة العمولات المدينة	1,053,000 117,000		
مجموع المصاريف		1,170,000	
الربح الإجمالي			1,521,000
يطرح:المصاريف التشغيلية الأجور الإيجارات الإستهلاك		480,000 140,400 117,000	
مجمـوع المصـاريف التشغيلية			737,400
الربح الصافي			783,600

المطلب السادس: تحصيل الجمارك والمكوس المضافة:

بالنسبة لتحصيل الجمارك والمكوس المضافة، فقد نصت المادة (67) لقانون (1/62) ما يلي:

(تتمتع مصلحة الجمارك من أجل تحصيل الرسوم والغرامات والمصادرات والاستردادات بامتياز على أموال المكلفين المنقولة، ويعمل بهذا الامتياز في جميع الظروف حتى في حالة الافلاس، وبالأفضلية على جميع الديون ما عدا المتعلقة منها بصيانة الاشياء ومصاريف القضاء).

ومن النص السابق يتضح مدى ما تتمتع به الادارة الجمركية من امتياز من أجل تحصيل الضرائب الجمركية، ولأجل تأدية الرسوم الجمركية، تناولت المادة رقم (43) من ذات القانون (إبقاء البضائع المستوردة رهناً للرسوم)، بحيث لا يمكن إخراجها أو التصرف بها إلا بعد دفع ما يترتب عليها من رسوم.

وأجاز القانون (16/63) في المادة رقم (6) للمشتغل بأن يطالب المشتري بالفرق في مبلغ الرسوم الضريبية التي ترتبت على المشتغل نتيجة لفرضها أو زيادتها على الصفقة المعقودة بين المشتغل والمشتري، وبمعنى آخر، يجوز للمشتغل أن ينقل عبء الضريبة المترتبة كرسوم ضريبية، في حال فرضها أو زيادة نسبتها على الصفقة المعقودة بين الطرفين، إلى المشتري.

أما بخصوص مواعيد الدفع، فتناول الباب الثالث عشر من قانون (16/63) موضوع موعد الدفع، حيث اختلفت مواعيد الدفع وفقا للحالات التي عالجتها مواد القانون، فبالنسبة للمكلف الذي يريد الدفع بموجب الكشف الدوري الذي يقدمه، وبناء على المادة (97) من ذات القانون، فهو ملزم بدفع المكوس عن فترة الكشف الدوري أو الكشف المؤقت حال تقديم الكشف.

أما المادة (98)، فعالجت مسألة الدفع في حالتي التحديد أو التقدير، فألزمت المكلف بدفع المكوس المحددة أو المقدرة خلال شهر من تاريخ تبليغه بواسطة الإشعار، كذلك يكون الحال

بالنسبة للمكوس المقررة على المكاف نتيجة قرار المسؤول عـن المعارضـة أو قـرار لجنـة الاعتراض.

وفيما يخص المؤسسات المالية، فقد تناولت المادة رقم (100) من قانون (16/63) وضع هذه المؤسسات وآلية دفع المكوس المترتبة عليها، فأوضحت بأن هذه المؤسسات يتوجب عليهـا دفع سلفاً على حساب المكوس عن الارباح، وحددت موعد الدفع بنفس مواعيد دفع سلف ضريبة الدخل، وحددت المادة ذاتها مبلغ السلفة وهو ما نسبته 22% من مبلغ سـلفة ضـريبة الـدخل الملزمة بدفعها بموجب قانون ضريبة الدخل.

ولضمان تحصيل وجباية الدين الضريبي المترتبة على المكاف، فرض القانون مـن خـلال المواد رقم (101) ولغاية المادة (115) غرامات وفوائد بحسب نوع المخالفـة التـي يرتكبهـا المكاف، فالمادة رقم (102) فرضت غرامة على التأخر في تقديم الكشف الـدوري أو الكشـف المؤقت عن الموعد المحدد لذلك، وحددت مقدار الغرامة بمبلغ (5610) شـيقل، وكـذلك حـدد القانون في المادة (103) غرامة على المكاف الذي يتخلف عن تنظيم دفـاتر محاسـبية وفـق الأصول، حيث أجاز المسؤول في دائرة الجمارك والمكوس أن يفرض غرامة مقـدارها (1%) من مجموع أثمان صفقات المكاف أو من مجموع الأجور والارباح، وحدد أقل مبلـغ للغرامـة وهو (8420) شيقلا، مع حفظ الحق للمكاف بالإعتراض على قرار الغرامة خلال مدة 30 يوما من تاريخ تبليغه بالقرار.

أما في حالة تخلف المكاف بالمكوس عن دفع المكوس المحدد لها، فتضاف لها غرامة تـأخير مقدارها (1.5%) من قيمة مبلغ المكوس المتأخر عن سداده عن كل أسبوع تأخير، أضف إلى ما سبق ذكره وفقاً للمادة رقم (104)، فقد أضافت المادة رقم (105) فوائد وفروق ارتباط عن مدة التاخير بدفع المكوس وما عليها من غرامات.

ولغرض تنفيذ الجباية من المكلفين بالمكوس فقد أوردت المادة رقـم (112) بأنـه يسـري قانون تحصيل الأموال الأميرية رقم (6) لسنة (1952) على جباية ما يستحق للخزينة بموجـب القانون والنظام، وأضافت المادة (109) بانه في حال المباشرة باجراءات الجباية وفقـاً لقـانون

تحصيل الأموال الأميرية السابق الذكر، فالمكلف بالمكوس والغرامات وفروق الارتبـاط ملـزم بدفع نفقات الجباية وحجز البضائع.

وأعطى القانون للإدارة الضريبية صلاحيات تنفيذية وذلك في حال قـام المكلـف الضـريبي بمحاولة التهرب من خلال ارتكابه جرما ضريبيا، ومن هذه الصلاحيات أورد ما يلي:

أ- طلب ضمانات ترضية لدفع كل دين ولتنفيذ أحكام القانون والأنظمة ذات العلاقة، وحظر نقل البضائع أو تأدية الخدمات إلا بعد أن يضع المسؤول الضريبي إشارة أو وسماً على المستند المرفق، سواء أكان فاتورة أم شهادة إرسال (المادة رقـم (116) مـن قـانون (16/63)).

ب- حظر اصدار فواتير ضريبية. (المادة رقم (117) من قانون (16/63)).

ج- حبس البضائع لدى سلطة الجمارك. (المادة رقم (118) من قانون (16/63)).

د- منع مغادرة البلاد للمكلف بالمكوس، سواء أكان المكلف بالمكوس فردا أو كان المكلـف شركة يسيطر عليها خمسة أشخاص على الأكثر، فبإمكان المسؤول إصدار أمر منع مغادرة البلاد بحق كل مدير فعال أو كل مساهم تزيد مساهمته عن (26%) من أسهم الشركة أو من أسهمها في حال التصفية.

إضافةً إلى أنواع المكلفين السابق ذكرهم، فإجراء المنع من مغادرة البلاد بالإمكان أن يمتد ليصل إلى كل قريب للمكلف، وقد عرفت المادة رقم (119) من قانون (16/63) (الشـخص أو الاشخاص المسيطرين على الشركة واعتبرتهم شخصا واحدا)، وعاملت أقرباء ذلـك الشـخص بنفس أسلوب المنع من السفر، وعرفت (القريب لغايات تطبيق هذا القانون بأنـه الـزوج والأخ والأخت والوالدين والجدين والفروع وفروع الزوج وزوج كل من المذكورين)، كذلك بالإمكـان أن يطال المنع من السفر(وكيل الشخص والشركاء في الشركة العادية).

ولردع المخالفين والمرتكبين للجرائم الضريبية، أقر قانون المكوس على المنتجـات المحليـة مجموعة من العقوبات وردت في الفصل السادس عشر من ذات القانون في المواد رقـم (122) و لغاية المادة رقم (127) وتراوحت هذه العقوبات ما بين الغرامات المادية والعقوبة بالسـجن، إضافة لحق المسؤول في فرض غرامات إدارية.

الفصل الثاني

انتقال العبء الضريبي

الفصل الثاني

انتقال العبء الضريبي

المبحث الأول: ظواهر ضريبية:

بالرغم من اختلاف الكتاب في وضع تعريف موحد لمفهوم الضريبة، إلا أنهم اتفقوا على عناصر هذا المفهوم و الخصائص المتعلقة، كذلك اتفق على وجود ظواهر ضريبية مصاحبة له، ومنها:

أولاً: ظاهرة التجنب الضريبي.

ثانياً: ظاهرة نقل العبء الضريبي.

المطلب الأول: ظاهرة التجنب الضريبي:

الفرع الأول: تعريف ظاهرة التجنب الضريبي:

أطلق العديد من كتاب المالية العامة على هذه الظـاهرة، ظـاهرة التهـرب الضـريبي، وقسموها إلى قسمين، أولهما التهرب المشروع، والآخر التهرب غير المشروع، ومنهم من سمى التهرب المشروع بالتجنب الضريبي القانوني، وهو " تصرف الممول بما لا يخالف القانون وذلك بأن يأتي أو يمتنع عن التصرفات التي تلزمه بالضريبة "[1].

إلا أن الباحث يختلف مع أولئك الكتاب من حيث تسميتها بظاهرة التجنـب الضـريبي، ويدعم الباحث رأيه بالتعريف اللغوي لكلمة (التهرب)، حيث أن كلمة (التهرب) في اللغة مشـتقة من الفعل (هرب)، وقد جاء في المعجم الوسيط تحت كلمة (هرب) ما يلـي: "هـرب، هربـاً،

(1) هويدى، عبد الجليل: مرجع سابق. ص290.

وهروباً، ويقال (هرب) فلاناً: جعله يهرب، وهرب البضاعة الممنوعة، أي أدخلها من بلد إلى بلد خفيةً، و المهرب: أي من يجترم إدخال الأشياء الممنوعة أو إخراجها من البلاد"[1].

ومن هنا، فإن التهرب الضريبي لا يمكن أن يكون مبنياً إلا على القصد المادي والمعنوي في مخالفة الأنظمة والقوانين الضريبية، ولذلك لا يمكن أن يكون مشروعاً حتى وإن استغل الممول الضريبي الثغرات القانونية في القانون الضريبي ليبررتصرفه، وعليه فإن مصطلح التجنب الضريبي هو الأقرب للصواب، وما وسيتم تناوله في الدراسة هو التجنب الضريبي غير المشروع، أو ما سيطلق عليه مصطلح التهرب الضريبي.

وللتهرب الضريبي العديد من التعريفات، ومنها "أن التهرب الضريبي هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه، سواءاً من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة"[2].

وذهبت (هويدى) في تعريف التجنب الضريبي غير المشروع بأنه "التهرب غير المشروع، ويقصد به الممول، مخالفة للقانون، سواءاً عند حصر المادة الخاضعة للضريبة بإخفائها أو إخفاء مستندات لديه أو أن لا يقدم إقراراً ضريبياً، معتمداً على الإهمال الذي يتفشى في الإدارة الضريبية، أو قد يقدر الأموال بأقل من قيمتها عند دفع الرسوم الجمركية ويقدم فاتورة مزورة، أو يغش في نوع السلعة"[3].

وقد يتهرب المكلف من دفع دينه الضريبي، أما بشكل كلي أو بشكل جزئي، وينجم عن هذا التهرب آثار إقتصادية سيئة تظهر بصورة جلية على الإيرادات العامة، وكذلك على المكلفين الملتزمين بدفع ديونهم الضريبية أو الذين لا يقبلون بالتهرب الضريبي كوسيلة غير مشروعة للتجنب الضريبي، فتجدهم يحملون ما عليهم من أعباء ضريبية بينما غيرهم يفلت ويتخلص من إلتزاماته الضريبية، وعندها، يفقد مبدأ العدالة معنى تطبيقه عند توزيع الأعباء الضريبية.

---

(1) مصطفى، ابراهيم وآخرون: (مجمع اللغة العربية) : **المعجم الوسيط**، ج2، ط2. اسطنبول: دار الدعوة، 1989. ص980.

(2) شامية،أحمد زهير، الخطيب، خالد: مرجع سابق. ص205.

(3) هويدى،عبد الجليل: مرجع سابق. ص291.

الفرع الثاني: أسباب التجنب الضريبي غير المشروع:

أما أسباب التجنب الضريبي غير المشروع فهي كثيـرة ومتعـددة، وتختلـف بـاختلاف التشريعات المالية والأوضاع الإجتماعية والإقتصادية والسياسية للمجتمع، كـذلك، هنـاك مـن الأسباب ما يعود على الإدارة الضريبية ذاتها، ويمكن إجمال أسباب التهرب الضـريبي علـى النحو التالي:

أ- **أسباب تشريعية:**

"وهي وجود عيوب في التشريع الضريبي، و التي قد نجدها في تعدد الضرائب وتعقيد في التشريعات الضريبية (قوانين الإعفاءات والتخفيضات) ونقص في التشريع وعدم صياغته بشكل محكم كما هو الحال في الدول النامية"[1].

ب- أسباب إجتماعية:

فكل ممول يسعى جاهداً لزيادة أمواله والوصول لأقصى درجة من الانتفاع بها، وذلك من خلال الحفاظ عليها واستثمارها وزيادة أرباحه، وهو بالتالي يعتقد أنه بدفعه للـدين الضـريبي سيقلل من أمواله و بالتالي من مدى انتفاعه بها ومقدار أرباحه، أضف إلى ذلك "بأنه ليس لـدى العديد من المكلفين الوعي الكافي بأن أموال الضرائب انما هي لصالح المجتمع، فشعور كثيـر من المكلفين ودأبهم هو لصالح أنفسهم فقط دون النظر لصالح المجتمع"[2]، وما يعزز من قناعة المتهرب الضريبي بتصرفاته، بأن المجتمع لا ينظر اليه كمجرم حاله حال أولئك الذين يرتكبون أنواع الجرائم المختلفة بتجاوزهم ومخالفتهم للقوانين الأخرى.

ج- أسباب إقتصادية:

في ظل الظروف الاقتصادية الصعبة، وفي حال الكساد والتراجع وقلـة الأسـواق، نجـد الممولين يحاولون قدر الإمكان الإحتفاظ بما لديهم من أموال للحفاظ على السيولة الماليـة بـين

---

(1) الحاج، طارق: مرجع سابق. ص84.

(2) هويدى، عبد الجليل: مرجع سابق.ص292.

أيديهم، وبالتالي، نجدهم يتجنبون دفع ما يترتب عليهم من دين ضريبي، وصـولاً إلـى تغييـر البيانات أو إخفاء المعلومات أو تهريب البضائع.

د- أسباب سياسية:

وتدور هذه الأسباب حول مدى ثقة أو رضا وقبول المكلف بالحكم السياسـي أو النظـام الحاكم، ومدى قناعته به، فتجد مثلا في الحالة الفلسطينية إبان الإنتفاضة الأولى، بـأن مقاطعـة دوائر الضريبة والتي كانت تتبع الإدارة العسكرية الاسرائيلية في الأراضي الفلسطينية المحتلة، كانت ذات أبعاد سياسية، تنبع من عدم رضا الشعب الفلسطيني من وجـود المحتـل وبالتـالي انعكس ذلك على المكلفين الذين قاطعوا تلك الإدارات الضريبية وتجنبوا دفع الضرائب.

هـ - أسباب تتعلق بالإدارة الضريبية:

وهي أسباب تتعلق بضعف الإدارة الضريبية وعدم كفاءة موظفيها، وكذلك ما قد يقوم بـه أولئك الموظفون من أعمال تتنافى والأنظمة والقوانين، وأخلاق المهنة مثل قبـولهم للرشـاوي، ومن جهة أخرى غياب الرقابة العامة على الجهاز الضريبي وما ينتج عن ذلك من ترهـل فـي الإدارة الضريبية، وتعدد مراكز إتخاذ القرار وتنفيذه وتعدد الصلاحيات، إضافة إلى ذلك عـدم وجود جهاز لمتابعة ومكافحة التهرب والمتهربين من الضريبة.

الفرع الثالث: طرق مكافحة التجنب الضريبي غير المشروع:

كما سبق الإشارة إليه، فإن أسباب و دوافع التهرب الضريبي متعددة، وتقوم الدول المهتمة بدراسة هذه الظاهرة بتقييم هذه الأسباب ومعالجتها من جميع جوانبها، بدايةً مـا يتعلـق منهـا بأنظمة الدولة وتشريعاتها ذات العلاقة وصولاً لتطوير جهازها الإداري الضـريبي، ومحاسـبة موظفي الإدارة المتجاوزين للقانون، والتأهيل المستمر للجهاز الضريبي وكادره وطاقمه، وإيجاد الثغرات التي قد يستغلها المكلفين بنية التهرب الضريبي، وغاية الدولة هو الوصول إلى الحالـة الوقائية من ظاهرة التهرب قبل حصولها، وذلك لأن الحالة العلاجية بعد وقوع عملية التهـرب الضريبي مكلفة من جميع جوانبها إذا ما قورنت بالعمليات الوقائية.

وعلى الدولة القيام بنشر الوعي الضريبي، "ويتم ذلك بتعريف المواطنين بالضريبة وطبيعتها ومشروعية حق الدولة في تقاضيها، ووجوه إنفاقها، من خلال أجهزة الإعلام المختلفة، ولا يكفي إذاعة نشرات تذكيرية بالصحف، ليقوم المكلفون بتقديم إقراراتهم في موعدها، وسداد الضريبة في الوقت المحدد، وذلك لأن الشعور بالمسؤولية تجاه دفع الضريبة أمر لا يقوم فقط على الإعتبارات الموضوعية وحدها، بل يستند إلى إكتمال الوعي الضريبي، وتمتع أفراد المجتمع بروح الإنتماء السليم إلى الوطن، فأي نظام ضريبي ليس نظاماً جامداً، بل هو نظام إجتماعي إقتصادي سياسي يستمد كيانه ومضمونه من روح المجتمع وعقليته"[1].

وعلى الدولة مراجعة التشريعات الضريبية وتطويرها لملائمة المتغيرات والإتفاقيات الإقتصادية المحيطة، كذلك العمل على تحقيق العدالة الضريبية، وعليها، في الظروف الصعبة التي يمر بها الشعب الفلسطيني، الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة من حيث الحالة الإجتماعية والإقتصادية ومتطلبات المعيشة، وذلك عند دراسة المناحي الفنية للضريبة وإقرارها من تحديد نسبة وسعر الضريبة ووعائها وطرق وأساليب تحصيلها.

كذلك يقع على عاتق الدولة إنشاء نظام لردع المتهربين، وأن يكون هذا النظام فاعلاً لا خاملاً غير معمول به، ويبدأ هذا النظام بإنشاء جهاز لمكافحة التهرب الضريبي وإصدار اللوائح والانظمة والقوانين والتي ستشمل العقوبات والغرامات التي ستفرض على أولئك المتهربين، على أن لا تكون هذه الأنظمة والقوانين هي الغاية عند التطبيق، بل وسيلة للحفاظ على أموال الدولة المتحققة بتحقق الدين الضريبي، كذلك على إنشاء محاكم الضريبة وتفعيلها حال وجودها والتعجيل في معالجة القضايا الضريبية والبت بها.

(1) شامية، أحمد زهير، الخطيب، خالد: مرجع سابق. ص209.

المطلب الثاني: نقل العبء الضريبي:

الفرع الأول: تعريف ظاهرة انتقال العبء الضريبي:

قد يبدو للوهلة الأولى وجود تداخل أو تقارب ما بين ظاهرتي نقـل العـبء الضـريبي والتجنب الضريبي، لأنه في كلتا الظاهرتين نجد غاية المكلف هي عدم رغبته فـي تحمـل مـا يترتب عليه من دين ضريبي، ففي حالة التجنب الضريبي غير المشروع يتهرب المكلف من دفع الدين الضريبي المترتب عليه لصالح الخزينة العامة، أما في حالة نقل العبء الضريببي فالمكلف يحاول التخلص من الدين الضريبي من خلال استرداده من شخص آخر.

"إن تجارب الشعوب بينت أن كل مكلف سواء بالبلدان المتطورة أو في البلـدان الناميـة يعمل جاهداً للتخلص من العبء الضريبي بالسبل كافة، فالضريبة التي تصيب العامل مثلا تدفع العامل بأن يطالب بزيادة أجره لكي ينقل العبء الضريبي على رب العمـل، والتـاجر يعكـس الضريبة الجمركية على المستوردات على ثمن السلع المباعة، وصاحب المعمل ينقـل العـبء الضريبي على تكلفة السلع المنتجة"[1].

وتعرف ظاهرة نقل العبء الضريبي بأنها " عملية اقتصادية يتمكن الممول عن طريقهـا من نقل ما يدفعه كليا أو جزئيا إلى من يتعامل معه من الناس"[2]، ويفضـل بعضـهم تسـميتها بظاهرة (انعكاس الضريبة) (Tax Incidence) أو (راجعيـة الضـريبة)، ويقصـد بانعكـاس الضريبة، " استقرار العبء النقدي المباشر للضريبة على الممول النهائي، وذلك في القطاع الذي فرضت عليه، وسواء أتم هذا الاستقرار عند نقطة فرض الضريبة أم بعد ذلك عبـر المبـادلات الخاصة بالمنتجات وبالخدمات المفروضة عليها الضريبة "[3].

ومن الكتاب من ميز بين ظاهرة نقل العبء الضريبي وظاهرة استقرار العبء الضريبي، فنجد (عبد المولى) في تعريفه لنقل العبء الضريبي بأنه " نقل العبء النقدي المباشر للضـريبه

---

(1) شامية، أحمد زهير، الخطيب، خالد: مرجع سابق ذكره، ص 213.

(2) عبد المجيد، عبد الفتاح عبد الرحمن: **اقتصاديات المالية العامة**، جامعة المنصورة، كلية التجارة، 1990. ص 279.

(3) المحجوب، رفعت: مرجع سابق. ص360.

من الممول أو من الوعاء الذي فرضت عليه، إلى ممول أو وعاء غير الذي فرضت عليـه "[4]، ونجده يعرف استقرار العبء الضريبي "بانه الاستقرارالنهائي للعبء المباشر للضريبه، ويتحدد بذلك الممول الذي تقع عليه الضريبة بالفعل، وكذلك تتحدد المادة الخاضعه للضريبه "[5].

الفرع الثاني: المكلف بالعبء الضريبي:

إن مسألة تحديد المكلف بالعبء الضريبي وتعريفه مرتبطة بمرحلتين مهمتين تمر بهمـا عملية توزيع العبء الضريبي، أول هذه المراحل هي مرحلة التشريع، حيث يقوم فيها المشـرع بتحديد سعر الضريبة والوعاء المفروض عليه، وكذلك من هو المكلـف قانونـا بأدائهـا، أمـا المرحلة الثانية فهي مرحلة أداء الالتزام بالدين الضريبي، أي قيام المكلفين قانونا بأداء ما يترتب عليهم من ديون ضريبية سواء أكانوا هم من سيتحملوا العبء الضريبي لوحدهم، أم أنهم سينقلوا هذه الأعباء لغيرهم، سواء بصورة كلية أو جزئية، " وإن الممول القانوني، وهو الملتزم قانونـاً بدفع الضريبة، قد يعمل من خلال قوى السوق على إلقاء عبئها على شخص آخر، الذي قد يسلك السبيل نفسه حتى تستقر الضريبة على الممول النهائي، وهـو مـن يعـرف أيضـاً بـالممول الواقعي"[1].

من هنا يتضح لنا أن الممول (المكلف) القانوني، أو ما يطلق عليـه الـبعض (الممـول الإسمي)، هو من استهدفه المشرع الضريبي، وهو بدوره سيقوم بأداء العبء الضريبي لصـالح الخزينة العامه من خلال الدوائر الضريبية، إلا أنه سيعمل جاهداً على تحميل ما دفعه من ديـن ضريبي على كاهل المستهلك، والذي سيصبح الممول (المكلف) الواقعي أو ما يسميه البعض المكلف الحقيقي أو المكلف الفعلي، و قد تستقر الضريبة بصفه نهائيه على المكلف قانوناً بدفعها، وذلك حين يعجز عن نقل عبئها إلى أي شخص آخر.

---

(4) عبد المولى، السيد: مرجع سابق. ص 328.

(5) عبد المولى، السيد: مرجع سابق. ص 328.

(1) محجوب، رفعت: مرجع سابق. ص 361.

ومما سبق، يتضح لنا أهمية المرحله الثانية، وهي التي يتحكم بها المكلفون، فهـم أمـام خيارات عدة لاداء الدين الضريبي، فاما ان يتهربوا منها، و أما أن يتجنبوها باحـدى الطـرق المشروعة أو أن يقوموا بادائها، ومن ثم تحميلها لقوى السوق الاخرى من خلال نقل عبئها إلى الغير من خلال المبادلات التجارية، وضمن شروط نقل الاعباء الضريبية، " ولا يصح أن يفهـم من ترك هذه المرحله الثانيه للمولين انفسهم، أي للتعديلات التي يـدخلونها علـى تصـرفاتهم الاقتصادية، و لقوى السوق، انها تخرج بصفه نهائيه عن تاثير المشرع، فكثيراً ما تكون الطريق التي تسير فيها هذه التعديلات وهذه القوى، والتي تتحكم بالتالي في توزيع العـبء الضـريبي، مقصوده من المشرع مقدماً، و هذا ما يعرف بالانعكاس في عقد المشرع، فالمشرع يمكنه عـن طريق اختيار المادة المفروضه عليها الضريبة، أن يحدد مقدما وبطريق عملية، الممول الواقعي الذي يتحمل هذه الضريبة النهائيه "[1].

ولنقل عبء الضرائب، لا بد من توافر شروط معينة، اضافه إلى عوامل يتوقف عليهـا نقل العبء الضريبي، وهي ما سيتم مناقشتها في مبحث لاحق من هذه الدراسة.

الفرع الثالث: شروط نقل العبء الضريبي:

لنقل العبء الضريبي لابد من توفر شروط معينة وهي:

1 - وجود المكلف القانوني بالضريبه:

وهو الممول (المكلف) الضريبي والمسجل رسميا وقانونيا في دوائر الضـريبة، وهـو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي قصده المشرع عندما سن القوانين ذات العلاقـه، ليتحمـل بصوره قانونية على كاهله الالتزام بسداد الدين الضريبي المترتب من العمليه الإقتصادية التـي انشأت الدين الضريبي.

---

(1) المحجوب، رفعت: مرجع سابق. ص 363.

2- ان يكونه دفع الثمن ممكناً:

" ففي الضرائب الغير مباشره كالجمركية مثلاً، ولكي يتم نقل عبء الضريبة يتعـين أن يكون دفع ثمن مقابل الخدمه أو السلعه التي فرضت عليها ممكنـا، و لهـذا فمرونـه الطلـب والعرض هي التي تحدد مدى امكانيه نقل عبء الضريبة [1]".

3- وجود علاقه إقتصادية بين الممول القانوني و شخص آخر:

وهي علاقه التبادل النقدي والتي تسمح بزياده أو رفع الثمن من قبل الممـول القـانوني لتحقيق ما يغطي تكاليفه، والتي يكون الدين الضريبي جزءا منها، كذلك ليجني ربحـا يفـرض عليه ضريبة بالنسب التي حددها القانون، " ففي حال اختفاء هذه العلاقه يتعذر تماما نقل عـبء الضريبة للغير، و يترتب على ذلك أنه لا بد لتحقق ظاهرة نقل العبء الضرييبي من ان يكـون موضوع الضريبة يرتبط بسلعه أو خدمه يقوم المكلف الإسمي (القانوني) بانتاجهـا أو تقـديمها بقصد المبادلة، فهذه المبادله هي التي تتيح فرصه تحويل هذا العبء للغير"[2].

المبحث الثاني: صور نقل العبء الضريبي:

إن نقل العبء الضريبي من الظواهر التي اهتم بها كتاب المالية، وتعتبر من الظـواهر المعقده التي يصعب تحديدها والسيطره عليها، وفي الوقت ذاته يمكن التمييز بين أنواع وصـور النقل المختلفه، وذلك تبعا للزاويه التي ينظر اليها منه، ومن صـور نقـل العـبء الضـريبي:

المطلب الأول: النقل المقصود و النقل غير المقصود:

" فمن حيث قصد المشرع بشأن نقل العبء، يمكن التمييز بين نقل مقصود يتحقق فـي الحالات التي يريد فيها المشرع ان ينقل دافع الضريبة عبئها إلى غيره، كمـا فـي الضـرائب السلعيه، ونقل غير مقصود يقع ضد اراده المشرع، كأن تفرض ضريبة على دخل فئـه معينـة

---

(1) عتلم، باهر محمد: مرجع سابق. ص 199.

(2) تكلا، شريف رمسيس: مرجع سابق. ص 234.

كارباب المهن الحرة بقصد اشراكهم في تحمل الاعباء العامة، فينجح بعضهم بعد دفع الضـريبة في نقل عبئها "[1].

وما سيتم مناقشته من صور النقل المقصود أو غير المقصود، هو ما يتعلق بالضـرائب غير المباشرة، فالنقل المقصود يعني قيام المكلف القانوني بنقل عبء الضرائب غير المباشـرة لغيره، وهذا الأمر توقعه المشرع عندما سن القوانين ذات العلاقـة، فالمشـرع فيمـا يخـص الضرائب غير المباشرة، لم تكن غايته تحميل عبء الضرائب غير المباشرة على كاهل المكلف القانوني، وانما اعتباره وسيطا ملتزما بتحمل العبء الضريبي لحين قيامه بتحميله لشخص آخر وهو المكلف الفعلي، ومن هذه الضرائب، ضريبة الشراء وضريبة القيمة المضافة، والتي ادرك المشرع عند فرضها بأن المستورد أو التاجر لن يتحمل عبئها في الوضع الاقتصادي الصـحي، بصوره نهائية، وانما سيعمل على نقلها للمستهلك النهائي.

"أما النقل غير المقصود، فيعني به أن عبء الضريبة قد تم نقله على نحو يخالف قصـد المشرع، و ذلك كما لو فرض المشرع ضريبة على الارباح التجارية والصناعية حتـى يحمـل التجار والصناع نصيباً من نفقات الدولة، فإذا بهم يتخلصون من العبء الملقى علـيهم بتعليـة أثمان منتجاتهم بمقدار مبلغ الضريبة، وهذا النوع من نقل العبء هو الذي يستحوذ على إهتمـام الشرّاح بصفه خاصة، إذ أن انتشاره من شانه الإخلال تماما بالعدالة الضـريبية التـي يسـعى المشرع لاقرارها عن طريق توزيع أعباء الضرائب بين المكلفين وفقا لنظام ضريبي محدد[2]".

(1) القاضي، عبد الحميد محمد: مرجع سابق. ص 134.

(2) تكلا، شريف رمسيس: مرجع سابق. ص 236.

المطلب الثاني: النقل الكلي و النقل الجزئي:

تم التمييز في فصل سابق بين أنواع الضرائب على أساس امكانيه نقل عبئها من المكلف بها قانونا إلى المكلف الفعلي، وأظهر هذا التمايز أن الضرائب غير المباشرة، بصوره عامـة، يمكن نقل عبئها بالكامل إذا ما توفرت الظروف الاقتصادية الطبيعية مع ثبات العوامل المـؤثره والتي سيتم مناقشتها في مبحث خاص بها لاحقاً، ومن هذه الضـرائب، الضـرائب الجمركيـه والقيمه المضافة، والشراء والمكوس المضافة على التبغ والضرائب على المحروقات.

وهناك ضرائب يمكن نقل عبئها بصوره جزئية، " ومنها الضرائب على دخل الاشخاص الطبيعيين والمعنويين بمناسبة قيامهم بالنشاط الانتاجي (انتاج السـلع والخـدمات)، و يـدخلون بالتالي في معاملات تجارية مع أفراد آخرين يستطيعون من خلالها تحميل اثمان هذه المنتجـات جزءا من الضريبة "[1]، وتعتبر الضريبة على الدخل من الضرائب المباشرة، إلا أنه في حـال الضرائب غير المباشرة، فقد يعجز المكلف القانوني عن القيام بنقل ما التـزم بـه مـن عـبء ضريبي لصالح الخزينة إلى شخص آخر، و يكون ذلك نتيجه ظروف وعوامل إقتصادية، مثـل عوامل المنافسة في السوق، مما يؤدي إلى تحمل المكلف القانوني عبء هذه الضرائب وبالتالي قد يصل به إلى درجة الخسارة المادية.

فالمستورد يحاول أن ينقل عبء الضرائب الجمركية إلى تاجر الجملـة، وهـو بـدوره يحاول ان ينقلها إلى تاجر المفرق، والذي ينقلها إلى المستهلك النهـائي، و هـذا هـو الوضـع الطبيعي، إلا أنه في حالات معينة، مثل حاله التنافس الشديد، أو الركود الاقتصادي، نجد المكلف القانوني، سواء أكان المستورد أم تاجر الجملة أو المفرق يحاول قلب البضائع لديه لغايه تـوفير السيولة أو حفاظاً على مدة الصلاحية. ويكون ذلك من خلال خفض الأسعار حتـى وإن تحمـل جزءاً من عبء الضرائب الجمركية، وبذلك يكون عبء الضرائب قد انتقل جزئيا إلى المكلـف الفعلي، ألا وهو المستهلك.

---

(1) عبد المولي، السيد: مرجع سابق. ص 329.

المطلب الثالث: النقل إلى الأمام و النقل إلى الخلف:

ويطلق عليه الانعكاس إلى الأمام و الانعكاس إلى الخلف، ويعرف الانعكاس الضـريبي إلى الأمام بانه "الشكل الذي ينقل فيه العبء الضريبي من الشخص الأول إلى الشـخص الـذي يليه في مرحله تالية، كانتقال الضريبة من المنتج إلى المستهلك، أو من البائع إلى المشـتري"[1]، "أما انعكاس الضريبة إلى الخلف، فهو الشكل الذي ينتقل فيه العبء الضـريبي مـن الشـخص التالي إلى الشخص الاول (الشخص في المرحله السابقة) كانتقال الضريبة من العامل إلـى رب العمل، أو من المستهلك إلى المنتج " [2].

إذن فإن انتقال عبء الضرائب غير المباشرة إلى الأمام يعني نقل العبء الضريبي من قبل المكلف القانوني باتجاه الشخص الآخر الذي يليه في الدورة الإقتصادية، ويحدث النقل إلـى الأمام " في حالات التضخم والازدهار الاقتصادي عندما يكون الطلب مرتفعـا لدرجـة يسـمح بزيادة الأسعار " [3]، أما حالة نقل أو " انعكاس العبء الضريبي إلى الخلف، فيحدث في حالات الركود الاقتصادي عندما لا يسمح بزيادة الأسعار، فيضطر للرجوع إلى المرحلة السابقة محاولاً نقل عبء الضريبة " [4].

المطلب الرابع: التفرقه بين نقل العبء الضريبي و بعض الظواهر المالية الأخرى:

لابد من توضيحها لغايات التمييز والتفرقة فيما بينها وظاهرة نقل العبء الضريبي والتي قد تختلط بها، ومن هذه الظواهر استهلاك الضريبة أو خصـم الضـريبة، و ظـاهرة رسـملة الضريبة، و ظاهرة تعويض الضريبة.

---

(1) الحاج، طارق: مرجع سابق. ص 93..

(2) الحاج، طارق: مرجع سابق. ص 93.

(3) بشور، عصام: مرجع سابق. ص 315.

(4) بشور، عصام: مرجع سابق. ص 315.

أ- ظاهرة استهلاك الضريبة (خصم الضريبة) (Tax Consumption)

" ويقصد باستهلاك الضريبة أن يقوم المشتري لمالٍ معين، له صفة الدوام ومفروضة عليه ضريبة سنوية، بتخفيض ثمن شراء هذا المال بمقدار هذه الضريبة أو بمقدار جزء منها للمدة التي يقدر أن يستمر فيها هذا المال على إعطاء الدخل " [1]، و يطلق عليها أيضاً ظاهرة خصم الضريبة، أي خصم الضريبة من ثم شراء المال المفروضة عليه، ومثال ذلك، امتلاك شخص ما لعقار، علماً بأن هذا العقار خاضع لضريبة سنويه، و يعمل هذا العبء الضريبي على تقليل ايرادات ذلك العقار، فنجد مالك العقار يلجأ إلى استهلاك أو خصم الضريبة من خلال تخفيض الثمن الذي دفعه لشراء ذلك العقار بمقدار المستحق من المبلغ الضريبي أو بمقدار جزء منه، خلال كل المدة التي يعطي فيها المال دخلا، و يشترط لإتمام عملية استهلاك عبء الضريبة، بصوره كلية أو جزئية، ثلاثة شروط وهي[2] ":

أولاً: ان يكون المال المشترى له صفة الدوام، ومثل ذلك(العقارات، القيم المنقولة، ووسائل الانتاج)، ذلك أن استهلاك الضريبة يتم بالنسبة للفترات المستقبلية، إذ يجري خصم الضريبة المستحقة خلال كل المدة التي يستمرها رأس المال مقدما وقبل دفعها.

ثانيا:أن تكون الضريبة المفروضة على دخل هذا المال، ضريبة سنوية متجددة لا مجرد ضريبة استثنائية تفرض مره واحدة.

ثالثا: ألا تكون الضريبة المفروضة ضريبة عامة على مختلف أنواع الأموال بل، يجب أن تكون الضريبة خاصه بنوع معين من الأموال دون غيره، لأنه إذا كانت الضريبة عامة على مختلف أنواع الأموال فانها تؤدي إلى تخفيض دخول هذه الأموال جميعاً، وهو ما لا يكون من مصلحة المشتري، حينما يرفض البائع تخفيض ثمن البيع له بمقدار الضريبة (أي استهلاك الضريبة) أن ينتقل إلى شراء مال آخر لأنه يخضع أيضاً للضريبه نفسها ".

---

(1) المحجوب، رفعت: مرجع سابق. ص 382.

(2) عبد المولى، السيد: مرجع سابق. ص 333.

مما سبق يظهر الاختلاف ما بين ظاهرتي انتقال العبء الضريبي، واستهلاك الضريبة، من حيث أن الانتقال يتم بعد أن يقوم المكلف القانوني بدفع الدين الضريبي، أما في ظاهرة الاستهلاك فإن أثر الاستهلاك يترتب على مجرد فرض الضريبة، كذلك فإن خصم الضريبة لا يمكن ان يحدث إلا في حال كون الضريبة سنويه متجدده، أما ظاهرة انتقال العبء الضريبي فإنها تتم أياً كانت مدة أو فترة فرض الضريبة، وأياً كانت طبيعه الوعاء الخاضع لها.

ب _ ظاهرة رسملة الضريبة: (Tax Capitalization)

اعتبر بعض الكتاب هذه الظاهرة نوعاً من أنواع نقل العبء الضريبي إلى الخلف، وهذا ما اختلط عليهم بدايةً، إلا أنهم عادوا وميزوا بين تلك الظاهرتين. والمثال التالي يوضح ظاهرة رسملة الضريبة، حيث نفترض وجود عقار يستخدم لأغراض تأجير محال تجارية، ويدر هذا العقار على مالكه دخلاً سنوياً صافيا مقداره مئه ألف دينار (100,000)، وأن معدل العائد السائد في السوق لمثل هذه العقارات هو 15%، فإن المشتري المحتمل لهذا العقار سوف يكون مستعداً لدفع مليون ونصف المليون دينار (1,500,000)، وإذا ما احتسبنا ضريبة القيمة المضافة (V.A.T) المفروضة على الثمن المتحقق من الايجار، وهي بنسبه 17% وفق القانون، فسيكون الدين الضريبي المتحقق سنويا على مبلغ الايجار هو (14,530) دينار، ففي هذه الحاله سينخفض الدخل السنوي نتيجة لذلك إلى (84,470) دينار، وهذا الانخفاض الذي طرأ على قيمة ما يتحقق سنوياً من إيراد الايجارات هو ما يسمى برسملة الضريبة، حيث أن المبلغ الأخير هو ما سيكون ثمن شراء العقار.

وتمثل عملية رسملة الضريبة، القيمة الحاليه لمقدار الضريبة المفروضة على العقار سنوياً، وعلى الدوام، مالم تتغير نسبة الضريبة الإضافية وفقا للقانون، مخصومه بمعدل (17%)، فكأنما تعني ظاهرة رسملة الضريبة في هذا المثال تغير القيمة الرأسماليه للعقار بما يعادل قيمه مقدار الضريبة المفروضة عليه، وهكذا فإن مالك المبنى وهو البائع، يكون قد تحمل بمقدار الضريبة التي فرضت عليه، لا لهذا العام فحسب بل لأعوام تاليه أيضاً، والمشتري له الذي أصبح المكلف القانوني الجديد أمام خزينه الدولة، سيقوم بتوريد مقدار

الضريبة سنوياً إلى خزينة الدولة، علماً بأنه لم يتحمل من عبئها شيئاً، حيث أنه قد خصم قيمه الضريبة الإضافية المستحقة بالكامل من المالك الأصلي.

ولكي تتم عمليه رسملة الضريبة فلا بد من توافر شروط خاصه وهي[1]:

أولاً: أن تفرض الضريبة على أصل قابل للبقاء مدة مـن الـزمن، كالأراضـي و العقـارات والأوراق المالية (الأسهم والسندات) وغير ذلك.

ثانياً: أن يكون هذا الأصل قادراً على أن يدر دخلاً صافياً.

ثالثاً: أن يكون منحنى العرض لهذا الأصل عديم المرونة.

رابعاً: ان يكون نقل عبء الضريبة المفروضة مستحيلاً، حيث لايمكن حدوث الظاهرتين معاً، فإذا أمكن نقل عبء الضريبة استحالت رسملتها، والعكس بالعكس.

خامساً: ألا تكون الضريبة عامة وموحدة على كافة أوجه الاستثمارات، وإلا أدى ذلـك إلـى تخفيض نسبي لمعدل العائد السائد في السوق لكافة أوجه الاستثمارات، وبقيت القيم الرأسـماليه لكافة الاستثمارات ثابتة.

سادساً: ألا يكون هناك احتمال لإلغاء الضريبة في المستقبل القريب ".

"ومن الواضح أن هذه الظاهرة تختلف تماماً عن ظاهرة نقل العبء الضريبي، فهـذه العملية الأخيرة تتعلق بمحاولة يقوم بها الممول القانوني في كل مره يدفع فيها الضريبة لنقـل عبئها إلى شخص آخر، أما عمليه الرسمله فتتبلور في عمل يتم دفعةً واحدة وقبـل أن يقـوم الممول بالدفع"[2].

(1) دراز، حامد عبد المجيد: مرجع سابق. ص 255.

(2) حشيش، عادل أحمد: **أساسيات الماليه العامه**. بيروت: دار النهضه العربيه، 1992. ص 189.

ج- ظاهرة تعويض الضريبة:

"وهي قيام المكلف بالضريبية بتعويض النقص الذي يطرأ علـى دخلـه مـن جـراء الخضوع للضريبة"[1]، فعندما يعجز المكلف القانوني عن نقل العبء الضريبي المستحق عليـه فنجده يسدد ما عليه من ذلك الدين الضريبي لصالح الخزينة، ومن ثـم يلجـأ إلـى الوسـائل والطرق المشروعة لتعويض الأموال التي دفعها، فقد يلجأ إلى التشدد في تكاليف الانتاج مـن حيث تخفيض النفقات أو زيادة انتاجية الأفراد العاملين لديه أو تقليل المصاريف ذات العلاقـة بالعملية الانتاجية، وبذلك يعوض المبلغ الضريبي، يحافظ على مستوى أعلى مـن الاربـاح، وفي هذه الحاله تسمى الضريبة (بالضريبة الحافزة)، لأنها أدت إلى تحفيز الإنتاج من خـلال الاستغلال الأمثل للموارد والطاقات المتوفرة.

"ولا يصح أن نخلط بين ظاهرة تعويض الضريبة بظاهره نقل العبء الضريبي، ذلـك أن ظاهرة تعويض الضريبة لا تنفي استقرار عبئها على الممول الاصلي (القـانوني)، بينمـا تعني ظاهرة انتقال العبء الضريبي أن الذي يتحمل هذا العبء شخص آخر (الممول الفعلـي) غير الممول الاصلي (القانوني) [2]".

المبحث الثالث: نظريات نقل العبء الضريبي:

المطلب الأول: نظرية الفيزوقراط: (Physiocratic Theory)

"نادت نظرية الفيزوقراط بأن الأرض هبة ا ، وهي لذلك تنفـرد دون العوامـل الانتاجيـة الأخرى بقدرتها على تحقيق دخل صافي، فالأرض تستطيع أن تنتج أكثر ممـا ينفـق علـى زراعتها، فتدر فائضاً يسمونه الناتج الصافي، والزراعة هي المنبع الوحيد للثروة، والمزارعون هم الطبقة المنتجة الوحيدة في المجتمع لأنهم هم الطبقة الوحيدة التي تنتج فائضـاً يزيـد عـن

(1) تكلا، شريف رمسيس: مرجع سابق. ص 236.
(2) المحجوب، رفعت: مرجع سابق. ص 384.

حاجتها، أما الصناع والتجار فهي طبقات مجدبة عقيمة لاتنتج إلا ما يكفي لسد حاجاتهم، وهـي لا تخلق ثروات جديدة، إنما تغير في شكل الثروة الموجودة[1]".

"وترتيبا على ذلك، ولعدم وجود مصدر آخر، فلا تستمد الدولة ايراداتهـا إلا مـن نـاتج الأرض الصافي، إذ أن فرض ضريبة على أجور العمال الزراعيين سيؤدي إلى رفع اجـورهم وبالتالي يتحمل أصحاب الأرض لعبء الضرائب حتى لا يتوقف الانتاج، كما أن فرض ضريبة على طبقات الصناع والتجار (وأرباحهم نفقة ضرورية) [2]، فيؤدي إلى رفع أثمان منتجاتهم التي يقع عبؤها في النهاية على ناتج الأرض الصافي"[3].

ولقد إتجه في هذا الاتجاه كل من ادم سميث وريكاردو وهنـري جـورج، و بدراسـة لأدبيات كتاب المالية، يتضح للباحث بأن ادم سميث "اعتقد بوجوب ان تقتصر فرض الضـريبة على ريع الأرض دون غيرها، وذلك لأن الدخل المتحقق من الأرض لأصحابها، يتحقـق دون جهد منهم في حين أن أصحاب الصناعه لديهم النفقات الاكبر ويبذلون جهداً لتحقيـق دخـولهم، لذلك - وبحسب ادم سميث- يجب إعفاء رجال الصناعه بغاية تشجيعهم، وأوضـح ادم سـميث بأن الضرائب المباشرة إذا ما فرضت على الأجور، فسوف يقع عبؤها على أصحاب الأعمـال، وهم بدورهم سيرفعون من أسعار منتجاتهم، وذلك لنقل عبء الضريبة وتحويله إلى المستهلكين، فإن لم ينجحوا في ذلك فإنهم سيعملوا على خفض تكاليف الانتاج، وسيكون ذلـك مـن خـلال تخفيض عدد من العمال لديهم وبالتالي سينخفض الطلب على الايدي العامله"[4].

أما ريكاردو، فقد إتجه إلى فرض الضريبة على ريع الأرض باعتباره فائضـا كبيـراً يتحقق عن ظروف لادخل لارادة وجهد أصحاب الأرض فيها "وقد قادته دراسته وتحليله لقانون تناقص الغله في الزراعه وكيفية نشوء الريع التفاضلي إلى نظريته في التطـور الاقتصـادي، والتي أبان فيها أن مصالح ملاك الأراضي الزراعية تتعارض مع مصـالح العمـال وأربـاب

---

(1) دراز، حامد عبد المجيد: مرجع سابق. ص 260.

(2) النفقه الضروريه: هي تلك التي تكفي فقط للاستمرار في العملية الانتاجية.

(3) بركات، عبد الكريم صادق: مرجع سابق. ص 158.

(4) البطريق، يونس أحمد: مرجع سابق. ص 139.

الأعمال والمجتمع عامةً، إذ بينما يفضل المالك الزراعي ارتفاع نفقات انتاج القمح، نجد أن هذا ليس في صالح المستهلك ولا أرباب الصناعة، فكافة فئات المجتمع -عدا مـلاك الاراضـي- يغيرها إرتفاع ثمن القمح، وعلى هذا، فريع الأرض هو أنسب منبع للضـرائب، ولا يمكـن أن يكون له أثر في تحديد اثمان نواتج الأرض والصناعة، وهو أيضاً يميل إلى الزيـادة بازديـاد ضغط العمران على الاراضي، أما العمال، وهم لا يحصـلون علـى فـائض مـا، فـإنهم لا يستطيعون تحمل أي عبء ضريبي مهما كان، وأما طبقة الرأسماليين، فإن اية ضـريبة علـى الارباح سوف تنقص من معدل تكوين رؤوس الأموال المعـدة للاسـتثمار، أمـا إذا فرضـت الضريبة على ريع الأرض فإنها سوف تستقر على عاتق الملاك ولن يكون لها من أثر سـوى خفض ما ينفقونه على السلع الاستهلاكية الكمالية[1]".

المطلب الثاني: نظرية الانتشار: (Diffusion Theory)

ذهب بعض من مفكري المالية إلى أن أعباء الضرائب تتوزع عامةً على جميع المكلفين بها تبعاً للمقدرة التكليفية لكل منهم، وهذا الفكر المالي التقليدي ظهر في مقابـل دعـاة نظريـة الفيزوقراط، حيث مثلث هذه النظرية تياراً مخالفاً لآراء منظري الفيزوقراط من حيـث كـون نظرية الانتشار تؤدي إلى تحميل العبء الضريبي على فئة من المكلفـين القـانونيين، والـذين يعملوا بدورهم على نقل عبئها إلى أشخاص اخرين وهكذا حتى ينشر عبؤها على جميع أفـراد وفئات المجتمع.

"ويضيف أصحاب هذا المبدأ إلى ذلك، أن ما يصيب كل فرد من عبء ضريبي، لا بـد وأن يتناسب مع مقدرته التكليفية، ويخلصون من ذلك إلى أن الضرائب القديمـة افضـل مـن الضرائب الجديدة، فالضرائب القديمة تم توزيعها فعلاً على المكلفين تبعاً لمقـدرتهم، واعتـادوا على دفعها حتى أنها لم تعد تشكل عبئا عليهم، أما الضرائب الجديدة، فهي تخل بالنظـام القـائم وتجعل من المحتم الانتظار مدة طويلة حتى يتم توزيع العبء الجديد على كافة المكلفين وإتمـام

(1) فوزي ، عبد المنعم: مرجع سابق. ص 85.

عمليات نقل العبء المختلفة، وعودة التوازن من جديد في مجال توزيع الأعبـاء العامـه بـين المواطنين[1]".

وبحسب كتاب المالية فإن نظرية الانتشار تعود لإفكار وكتابات اللورد (مانسـفيلد) فـي سنة 1766، في حين يذكر بعضهم كتابات العالم الفرنسي (كانار) في التحليل ودراسـته هـذه النظرية، "فقد شبه اللورد مانسفيلد الضريبة بحصاة رميت على سطح بحيرة هادئه وأدت إلـى إحداث سلسلة من الدوائر، دائرة تعقبها دائرة أخرى أكبر منها، وهكذا تنشأ بقيه الدوائر، وبهـذا يؤثر مركز الدائرة والذي رميت فيه الحصاة على محيط البحيرة كلها.

أما كانار فقد شبه الضريبه بعملية سحب كميه من الدم من أحد الشـرايين فـي جسـم الإنسان، مما سيؤدي إلى نقص في كمية الدماء في جميع أجزاء الجسم، وذلك كنتيجة لخسـارة الدم في ذلك الشريان، وبالرغم من كون الدم قد تم سحبه من شريان واحد، وكذلك الحال بالنسبه للضريبة، حيث ينتشر عبؤها في جميع أجزاء النظام الاقتصادي والاجتماعي في الدولة[2]".

المطلب الثالث: نظرية هوبسون: (The Hobsonian Theory)

"تعتبر افكار (جون هوبسون) التي نادى بها في أوائل القرن العشرين، إمتداداً للنظريـة الفيزوقراطية، حيث كان هوبسون يوقن أن الضرائب جميعها لابد وأن يقع عبؤها فـي النهايـة على الفائض، ولا يمكن أن تتحملها من الوجهة الاقتصادية نفقات الانتاج الضـرورية، إلا أنـه كان يؤمن بأن الأرض في المجتمعات الاقتصادية الحديثة ليست هي العامل الإنتـاجي الوحيـد الذي يدر فائضاً، فإن العوامل الاخرى قد تحصل في المدة القصيرة على الأقـل علـى ريـع اقتصادي، وهكذا فإنه كان يعتقد أن العناصر الريعية يمكن أن توجـد فـي الأربـاح والفوائـد والأجور على السواء، وكان هوبسون يعترض على الضرائب غير المباشرة، والإتجـاه لنقـل

---

(1) تكلا، شريف رمسيس: مرجع سابق. ص 241.

(2) دراز، حامد عبدالمجيد: مرجع سابق. ص 263.

عبئها، وكان يعتقد بأن فرض الضرائب على ذوي الدخول المنخفضة هو بمثابة اقتطاع جـزء من ذلك الدخل الذي يعتبر نفقة معينة ضرورية[1]".

المطلب الرابع: النظرية الحديثة:(The Neo _ Classical Theory)

تعتبر ظاهرة نقل العبء الضريبي من بنات افكار المدرسة الحديثة، والتـي تزعمهـا (ألفرد مارشال)، حيث عالجت النظرية الحديثه ظاهرة النقل وحللت الظروف المحيطة والمؤثرة والمتأثرة بها، واعتبرت النظرية الحديثة هذه الظاهرة على أنها مشكلة من المشـاكل المتعلقـة بتحديد القيمة والثمن، حيث قامت بتحليل هذه المشكلة واقترحت بأن الأسعار والثمن المتـداول إنما هو نتيجة لتفاعل قوى العرض والطلب ومرونتها، وكذلك لطبيعة الأوضـاع الاقتصـادية المحيطة ومدى قدرة المنتجين والمكلفين بتكييف ظروفهم الانتاجية من حيث التكاليف الانتاجية، ودرجة المنافسة داخل السوق.

"وجديراً بالذكر أن معظم ما تناولته النظرية الحديثه (النيوكلاسيكية) من تحليل لعـبء الضريبة، انما يتعلق بالمدة الطويلة اعتقاداً بأن آثار الضرائب في المدة القصيرة إن هي إلا آثار مؤقتة ليست ذات أهمية كبيرة إذا ما قورنت بالآثار التي تترتب على فرض الضرائب في الاجل الطويل، فالمدة الطويلة هي من السعة بحيث يتسنى للمنظمين أن يكيفوا من ظروف إنتاجهم وفقاً للأوضاع الاقتصادية المترتبة على فرض الضريبة[2]".

إن النظرية الحديثة عالجت ظاهرة نقل العبء الضريبي وفقا لإمتداد نظرية القيمة، " فقد ورثت عن هذه النظرية الاخيره كافة افتراضاتها، وانعكست على ظاهرة نقل العبء الضـريبي بكافة الثغرات والنقائص الموجوده في نظرية القيمة، فهي تتبع طريق التحليل الجزئي و تتخـذ فرضاً يضمن لها الاستطراد في تحليلات نظرية في سهولة ويسر (مع ثبـات جميـع العوامـل الاخرى على ما هي عليه)، كذلك فإن ارتباط نظرية نقل العبء الضريبي الحديثه بنظرية القيمة

---

(1) فوزي، عبد المنعم: مرجع سابق. ص 197.

(2) فوزي، عبد المنعم: مرجع سابق. ص 198.

جعلها تقصر على استيعاب وتحليل كثير من العوامل غير الاقتصادية مثـل العوامـل النفسـية والسياسية، والتي تجعل أهميتها في تحديد إمكانية نقل العبء الضريبي[1]".

المبحث الرابع: العوامل المؤثره في نقل العبء الضريبي:

المطلب الأول: درجة مرونة العرض والطلب:

اهتم (ألفرد مارشال) بدراسة التحليل الحدي لكل من العرض والطلب، "حيث اتجه الفكر الحديث إلى تناول موضوع نقل عبء الضريبة في اطار نظرية القيمة باعتباره أحد الجوانـب المتعلقة بتحديد الثمن[2]"، "وتدور اتجاهات الفكر الحديث حول قاعـدة عامـة بتوزيـع عـبء الضريبة على السلع والخدمات بين المنتج والمستهلك، وفقا لمدى مرونـة كـل مـن العـرض والطلب، وبذلك يعد الفكر الحديث، فيما يتعلق بنقل عبء الضريبة، امتداداً لنظرية القيمة، مـن حيث الارتكاز على تفاعل كل من قوى العرض والطلب، والذي يعتمد بدوره على عدة عوامـل متشابكة، لعل أهمها مدى مرونة منحنيات العرض والطلب، وظروف الانتاج، وطبيعة، السـوق ونوعيه الضريبة كعامل اساسي[3]".

أ. درجة مرونة العرض:

"يتمثل العرض المرن في مدى التغير الذي يطرأ على حجم كمية الانتاج عنـد حـدوث تعديل في مستوى الثمن، وتتوقف مرونة العرض بصفة رئيسية على مدى زيادة نفقـة انتـاج الوحدات الإضافية التي تمثل زيادة العرض عن نفقه انتاج الوحدات السابقة، وهو ما يعبر عنـه (بدرجه زيادة النفقة الحديثة للانتاج)"، بمعنى آخر، يعتبر العرض مرناً إذا أدى تغير مـا فـي الثمن إلى تغير كبير في الكمية المنتجة، أما عندما يقال بأن العرض غير مرن، فهذا يعنـي أن التغير في الثمن لم يؤدي إلى مثل هذا التغير في الكمية المنتجة، فإذا كان العرض مرناً، أمكـن

---

(1) دراز، حامد عبد المجيد: مرجع سابق. ص 266.

(2) العلي، عادل فليح: **المالية العامة والتشريع المالي والضـريبي**. الاردن: دار الحامـد للنشـر والتوزيـع، 2003. ص217.

(3) البطريق، يونس احمد: مرجع سابق. ص 139.

نقل عبء الضرائب غير المباشرة إلى المستهلك بدرجة أكبر مما إذا كان العرض غير مـرن، فالانتاج في حاله العرض المرن يتصف بسهوله تكيفه وفقاً للمتغيرات الطارئة، بعكس الانتـاج في حاله العرض غير المرن.

ب. درجة مرونة الطلب:

"إذا كان الطلب مرناً، فإن المنتج لايستطيع أن يرفع الثمن، ولا أن ينقل عبء الضريبة إلى المستهلك، وذلك لأن أقل ارتفاع في الثمن سيؤدي إلى انخفاض كبير فـي الطلـب نتيجـة لتحوله إلى السلعه البديلة "[1]، أما في حالة قلت مرونة الطلب على السلعه، "ازداد أثر الضريبة في رفع السعر، ويسهل بالتالي نقل العبء إلى المستهلك"[2]، والسبب في ذلك لأن ارتفاع الثمن، والمتضمن لعبء الضرائب غير المباشرة، لايؤدي إلى انخفاض الطلـب بالدرجـة الكبيـرة أو بالتأثير ذاته كما في حالة الطلب المرن، وذلك لعدم وجود البديل الكامـل للسـلعة أو الخدمـة المقدمة من البائع أوالمنتج.

المطلب الثاني: طبيعة السوق:

إن نظام السوق الذي يتم فيها تبادل السلع من بضائع وخدمات، يؤثر على قدرة المكلف القانوني في نقل عبء الضرائب غير المباشرة المفروضة على تلك السلع، فالمكلف القـانوني، سواء أكان منتجاً أو مستورداً أو بائعاً، تتأثر قدرته لعملية النقل بهيكل السـوق وفقـاً لدرجـة المنافسة، فطبيعة السوق تعتبر من العوامل المؤثرة بصورة حساسة في ظـاهرة نقـل العـبء الضريبي، ولشرح مدى تأثر عملية النقل بهياكل السوق، لابد من ذكر أنواع تلك الهياكل، وهي:

أ- سوق المنافسة الكاملة.

ب- سوق المنافسة الاحتكارية.

ت- سوق الاحتكار الكامل.

---

(1) شهاب ، مجدي محمود: **الماليه العامه**. الاسكندريه: دار الجامعه الجديده للنشر، 1996.ص 272

(2) البطريق، يونس احمد: مرجع سابق. ص 141.

أ. سوق المنافسة الكاملة: (Perfect Competition)

"تقتضي سوق المنافسة الكاملة وجود ثلاثة عناصر أساسية، هي:

1. عدد كبير من المؤسسات تعمل في الإنتاج.
2. جميع هذه المؤسسات تنتج سلعة واحدة متجانسة.
3. حرية دخول وخروج مؤسسات جديدة من وإلى الصناعة[1]".

"وتتميز هذه السوق بعدة خصائص تؤدي إلى حرية كل من العرض الفردي والطلب الفردي وانسياب كل من العرض والطلب، وعلى ذلك يتحدد الثمن في هـذه السـوق بتلاقـي منحنـى العرض الكلي مع منحنى الطلب الكلي، وأن الثمن الذي يتحدد يكون معطى لكل مـن البـائعين (المنتجين) والمشترين[2]".

فإذا فرضت ضريبة على السلعة، فإن نفقة الإنتاج سوف ترتفع بمقدار الضريبة، مما يؤدي إلى إرتفاع الثمن وبالتالي اختلال توازن العرض والطلب، وفي هكذا حال، يواجه المنتج مثل هـذا الوضع بتخفيض انتاجه في الأجل القصير حتى يعيد توازنه الذي اختل للسبب السابق، والسـبب في تخفيض الانتاج هو ليصل إلى خفض نفقة الانتاج الحدية والتي بسبب فرض الضريبة علـى السلعة ارتفعت بمقدار الضريبة حتى يصل المنتج إلى الثمن الذي يمكنه من المنافسة في السوق، وفي هذه الحالة، يتحمل المنتج مضطراً عبء الضرائب غير المباشرة، ولايجد سبيلاً إلى نقلهـا إلى المستهلك.

"وأما في الأجل الطويل، فسوف تخرج المنشأة من الصناعة بسبب ضعف قدرتها علـى التكيف مع الظروف الجديدة بعد فرض الضريبة، وتتناقص تبعاً لـذلك الكميـة التـي تنتجهـا الصناعة، وبذلك يقل العرض ومن ثم يرتفع سعر السوق، وتحقق المنشأة أرباحا عادية"[3].

---

(1) هاشم، اسماعيل محمد: **مبادئ الإقتصاد التحليلي**. بيروت: دار النهضة العربية، 1978. ص 317.

(2) عبد المولى، السيد: مرجع سابق.ص 338.

(3) عبد المجيد، عبد الفتاح عبد الرحمن: مرجع سابق. ص 283.

وفي الحالة السابقة، يتمكن المكلف القانوني (المنتج) من نقل عـبء الضـرائب غيـر المباشرة إلى المكلف الفعلي (المستهلك) وذلك من خلال قوى المنافسة في الاجل الطويل.

ب. سوق المنافسة الاحتكارية: (Oligopoly)

"تعرف هذه السوق بأنها في مركز وسط بين المنافسة الكاملة والاحتكار، فهي تختلـف عن المنافسة الكاملة في تخلف شرط تجانس السلعة، وهذا ما يقربها من حالة الاحتكار، ويرجع عدم تجانس السلعة إما إلى صفات موضوعية تتميز بها السلعة، وإما إلى صفات شخصية فـي البائع، وهي تقترب من المنافسة الكاملة في تعدد البائعين والمشرين للسلعة، ويميل الـثمن فـي حالة المنافسة الاحتكارية أن يكون أقل منه في حالة الاحتكار، وأعلى منه في حالـة المنافسـة الكاملة، إذ أن قدرة المنافس المحتكر في التأثير على الثمن أقل من قدرة المحتكر، نظراً لوجود كثرة من البائعين، وتكون أكبر من المنافس في حالة المنافسة الكاملة نظراً لتميز سلعته عن باقي السلع"[1].

"وبصفة عامة، فإنه يمكن القول هنا اجمالاً أن قدرة المنتج في حالة المنافسة الاحتكارية على نقل عبء الضريبة إلى المستهلكين، يتوقف إلى حد كبير على مـا يتوقعـه مـن مسـلك المنتجين الآخرين في هذا الصدد[2]".

ج. سوق الاحتكار الكامل: "Monopoly"

"يقصد بالاحتكار الكامل اختفاء المنافسة تماما بانفراد مشروع واحد بانتاج سلعة ليس لها بديل[3]"، والمنتج المحتكر، يحاول أن يحقق أقصى ربح ممكن،لذلك تجده ينفرد بتحديـد الـثمن والكمية، ويؤدي فرض ضريبة غير مباشرة على السلعة المحتكرة إلـى زيـادة نفقـة الإنتـاج وبالتالي إرتفاع ثمن البيع، "أي أنه سيحدث انتقال لعبء الضريبة في هذه الحالة و ولكن يلاحظ أن المحتكر قد يتردد في رفع الثمن بمقدار الضريبة كلها خشية انخفاض الطلـب، خاصـة إذا

---

(1) عبد المولى، السيد: مرجع سابق. ص340.

(2) حشيش،عادل أحمد: مرجع سابق. ص199.

(3) المحجوب، رفعت: مرجع سابق، ص 377.

كانت درجة مرونته مرتفع، مما يؤثر على صافي ربحه، ولذا يمكن القول أن مدى ارتفاع الثمن في هذه الحالة، وبالتالي مدى انتقال عبء الضريبة إلى المستهلك يتوقف على درجـة مرونـة الطلب"[1].

مما سبق يتضح مدى علاقة أهم عاملين مؤثرين في ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة بعضهما البعض ومدى تأثر كل منهما بالآخر، ويقصد بعامل درجة مرونـة العـرض والطلب، والعامل الآخر طبيعة السوق، حيث يعتقد الكثير من كتاب المالية العامـة بـأن ذلـك العاملين هما الاساس والمحور في تحديد اتجاه انتقال العبء الضريبي.

ولابد للباحث من الاشارة هنا، إلى أنه ناقش وحلل عامل طبيعة السوق ونظامه، مستثنياً تأثيره عند فرض أنواع الضرائب المباشرة.

المطلب الثالث: الظروف الاقتصادية المحيطة بالانتاج:

ان الظروف الاقتصادية العامة من فترات انتعاش ورخاء أو انكمـاش وتراجـع، لهـا تاثيرها على قدرة المكلف القانوني(المنتج) على نقل عبء الضرائب غير المباشرة، الا أن هـذا التأثير يعتبره البعض بأنه غير مباشر، وذلك لأنه يؤثر على قدرة المنتج على النقل من خـلال عامل مرونة العرض والطلب، وبالتالي لا يمكن اعتبار عامل الظروف الاقتصـادية المحيطـة بالانتاج بالعامل المستقل في تأثيره على ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة.

"والواقع أن تغير الظروف الاقتصادية لا يمارس تأثيراً مباشراً على نقل العبء، فتأثيره عليها يتم من خلال علاقته بمرونة الطلب، فالأفراد المستهلكين لا يقاومون كثيراً ارتفاع الأسعار في فترات الرخاء، في حين يقاومونه بشدة في فترات الكساد، لذلك فإن درجة مرونـة الطلـب تكون عادة قليلة في الفترات الاولى ومرتفعة في الثانية، مما ينعكس مباشرة على القدرة علـى نقل عبء الضريبة، إذ أن هذه القدرة تتزايدة كلما كانت مرونة الطلب قليلة[2]".

---

(1) عبد المولى،السيد: مرجع سابق. ص 341.

(2) تكلا، شريف رمسيس:مرجع سابق. ص 252.

"ففي فترة الرخاء ترتفع الأسعار ومع ذلك تنخفض درجة حساسية الناس لهذا الارتفـاع بفعل تزايد دخولهم الفرديه، وتعاظم قدراتهم على الشراء، وهكذا تنخفض لديهم مرونة الطلـب، ويترتب على انخفاض مرونة الطلب زيادة قدره المنتج على نقل عبء الضريبة، وحين تنخفض الدخول الفرديه في فترات الانكماش، ترتفع حساسيه الناس لارتفاع الأسـعار -بسـبب فـرض الضريبة - وتضعف قدره المنتج على نقل عبء الضريبة، ولذلك قد يفضل المنتج تحمل عبء الضريبة كليا أو جزئيا حتى لا تنخفض مبيعاته كثيرا"[1].

(1) عبد المجيد، عبد الفتاح عبد الرحمن: مرجع سابق. ص 282.

الفصل الثالث

المشكلات المتعلقة بانتقال عبء الضرائب غير المباشرة

في فلسطين وطرق علاجها

الفصل الثالث

المشكلات المتعلقة بانتقال عبء الضرائب غير المباشرة في فلسطين وطرق علاجها

المبحث الاول: تقييم العوامل المؤثرة في نقل عبء الضرائب غير المباشرة في فلسطين

ناقش الباحث في الفصل السابق العوامل المؤثرة في نقل العبء الضريبي، ومدى قـدرة المكلف القانوني على نقل ذلك العبء إلى المكلف الحقيقي باحدى صور النقل في محاولة منـه ليتجنب الضريبة بأن يلتزم بما يتحقق عليه من دين ضريبي تجاه الخزينة العامة ومن ثم يحملها لغيره معتمدا في نقله للعبء الضريبي على النظرية الحديثة (النيوكلاسيكال).

والعوامل المؤثرة في عملية النقل يمكن تعميمها على النظم الاقتصادية المختلفة، الا أنه ولكل دولة أو نظام خصوصيته في مدى تأثر عملية النقل باحد العوامل بصورة أكبر من غيره، علماً بانه يبقى لدرجة مرونة العرض والطلب وطبيعة السوق التأثير الجوهري دون غيرهما من العوامل، وفي اختيار الباحث للحالة الاقتصادية الفلسطينية، وهي موضع الدراسة، فلـيس مـن السهل ان يحدد بصورة مسبقة ماهية ونوع القواعد والعوامل التي تحكم ظـاهرة نقـل عـبء الضرائب غير المباشرة، فهناك بعض العوامل التي تتداخل مع بعضها البعض، كون هذه العملية تعتبر مركبة بتداخل اطرافها، ولا يمكن التعامل معها بصورة مستقلة لعدم اسـتقلالية العوامـل والقواعد المؤثرة فيها، والتي تتمثل فيما يلي:

المطلب الاول: درجة مرونة العرض والطلب.

المطلب الثاني: الفن الضريبي.

المطلب الثالث: طبيعة السوق.

المطلب الرابع: العلاقات الاقتصادية مع اسرائيل.

وسيقوم الباحث بمناقشة وتحليل وتقييم كل منها، محددا إياها بالحالة الاقتصادية الفلسطينية.

المطلب الاول: درجة مرونة العرض والطلب:

تعتمد ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة، ومدى قدرة المكلف القانوني عليها، على مدى مرونة عرض وطلب السلعة أو الخدمة المفروضة عليها احدى (أو جميع) الضرائب غير المباشرة، فمرونة العرض أو الطلب يقصد بها مدى حساسية عرض السلع أو الخدمات أو الطلب عليها بالنسبة لما قد يصيب أثمانها من تغير ينشئ في دراستنا عن فرض المبلغ الضريبي " فإذا كان التغير اليسير في الثمن يؤدي إلى تغير كبير في العرض (أو الطلب)، كان العـرض (أو الطلب) مرناً أما إذا كان التغير الكبير في الثمن لايؤدي إلا إلى تغير يسير في العرض (أو الطلب)، كان العرض (أو الطلب) غير مرن"[1].

الفرع الاول: درجة مرونة العرض:

ان قدرة المنتجين الفلسطينيين، سواء كانوا مستوردين أم منتجين أم بـائعين للسـلع أو الخدمات، على التحكم في تغيير كميات تلك السلع أو الخدمات التي ينتجونها أو يقدمونها، تعتبر مؤشرا مهما لدرجة مرونة العرض لديهم، وبالتالي على قدرة عوامل الانتاج الخاصة بهم علـى التنقل المرن بين فروع الانتاج الاخرى، ولا بد للاشارة هنا أنه من الناحية الاقتصادية النظريـة فإن قدرة التنقل تتعزز وتزداد مع ازدياد المدة.

الا ان طبيعة ونوع المنتج أو السلعة، يؤثر بدرجة كبيرة على مرونة العرض، فالسلع أو الخدمات الكمالية، كالعطور أو السيارات الفارهة مثلا، وكذلك بعض السلع الزراعية، والتي لابد للمزارع المنتج من ان يتصرف بها لقصر صلاحية عمرها، هذه السلع تؤثر بصـورة مباشـرة على درجة مرونة العرض، حيث تتسبب في قلة مرونة العرض، أما لوجـود بـديل عنهـا أو لاضطرار المنتج لبيعها، وبالتالي نجد المنتج يتحمل - باحدى صور النقـل - جزئيـا أو كليـا الضرائب غير المباشرة المفروضة عليها، واحيانا يصل مدى تحمله إلى الخسارة، وهذا ملاحظ وملموس في السوق الفلسطيني، فالعديد من الوكلاء التجاريين لمنتجات كمالية مستوردة نجـدهم

(1) المحجوب، رفعت: مرجع سابق ص 372.

أغلقوا أبوابهم وأوقفوا تجارتهم، وأما المزارعين فالكثير منهم من يعرض انتاجه بأقل من تكاليفه وذلك في مواسم الإنتاج، وذلك لأسباب كثيرة منها سوء التخطيط وليس في بحثنا مجال لنقاشها.

أما السلع الصناعية والإنسانية، فنجد درجة مرونة عرضها أكبر من غيرها، فالكهرباء مثلا، اصبحت من السلع والخدمات الاساسية في حياة أي مواطن، والذي هو بذاته المستهلك، وبالتالي لا غنى عنها، ولذلك نجد المنتج لمثل هذه السلع والخدمات، ولعلو درجة مرونة عرضها، يسهل عليه زيادة ثمنها بمقدار ما يضاف أو يفرض عليها من ضرائب، وبالتالي نقل عبئها الضريبي إلى المستهلك، ناهيك عن عوامل أخرى تسهل النقل وتزيد من درجة مرونة العرض، مثل الإحتكار أو قلة المنافسة وعدم وجود البديل بنفس درجة الكمال مما يؤدي إلى التقليل من درجة مرونة الطلب.

الفرع الثاني: درجة مرونة الطلب:

فيما يخص درجة مرونة الطلب، فتتوقف عند عدة عوامل أهمها " درجة كمال بديل السلعة المطلوبة، حيث تتجه قدرة المنتجين على نقل عبء الضريبة عكسيا مع مرونة الطلب"[1]، كذلك لطبيعة وظروف الإقتصاد الفلسطيني، فالمستهلك الفلسطيني بصورة عامة وفي ظل الظروف الاقتصادية الصعبة التي يمربها تجده يحدد طلبه بالسلع والخدمات الأساسية وهي سلع تعتبر في الإقتصاد ذات مرونة طلب منخفضة، لذلك، فمن السهل على المنتج ان يرفع ثمنها بمقدار يتحمل من خلاله المستهلك الجزء الاكبر من العبء الضريبي، إن لم يكن كله، الا أنه وفي إقتصاد منهك ومتراجع كالاقتصاد الفلسطيني في فترة الانتفاضة، حيث تكثر المساعدات من المواد الغذائية، نجد العديد من التجار والمنتجين لمثل هذه المواد، يعانون من صعوبة تسويقها وبيعها بالرغم من كونها مواد أساسية، بسبب وجود البديل من المساعدات الأممية والدولية، مما يزيد من درجة مرونة الطلب، وبالتالي يضطر المنتجين إلى تخفيض اثمان سلعهم من خلال الاستغلال الامثل لمواردهم وتحملهم للجزء الاكبر من العبء الضريبي لعجزهم عن نقله للمستهلكين حيث يصعب عليهم رفع الاثمان في مثل هذه الظروف.

---

(1) المحجوب، رفعت: **الإقتصاد السياسي**، ج2. بيروت: دار النهضة العربية، 1973. ص180.

ولا بد من الاشارة إلى ان السلطة الوطنية الفلسطينية تتحمل في معظم الأوقـات، عبء الضرائب غير المباشرة، وذلك من خلال موافقتها على العطاءات ذات الفواتير الصفرية، حيـث يطلب معظم المانحون للمساعدات، من المنتج الفلسطيني تزويدهم بفواتير صفرية كشرط لرسو العطاء عليه، باختلاف العطاءات سواء كانت سلعا أم خدمات تدعمها تلك المؤسسات، وبالتالي، يقل مقدار الدين الضريبي المتحقق على المنتج، ويتحمله في هـذه الحالـة السـلطة الوطنيـة الفلسطينية ممثلة بالخزينة العامة.

المطلب الثاني: الفن الضريبي:

وينصرف الفن الضريبي إلى ثلاثة جوانب سيتناولها الباحـث رابطـا اياهـا بالحالـة الاقتصادية الفلسطينية، والجوانب هي:

الفرع الأول: وعاء الضرائب غير المباشرة.

الفرع الثاني: مدى عمومية الضرائب غير المباشرة.

الفرع الثالث: سعر الضرائب غير المباشرة.

الفرع الاول: وعاء الضرائب غير المباشرة:

ويقصد به مدى قرب الوعاء أو بعده عن العلاقة ما بين المكلـف القـانوني (المنـتج) والمكلف الحقيقي (المستهلك)، " فكلما كانت الضريبة مفروضة على مجال قريب مـن التـداول كلما سهل نقلها عمليات التداول وذلك بادماجها في الثمن"[(1)]، "والضرائب غير المباشرة قريبـة جدا من المبادلات، اذ انها تفرض على سلع وخدمات ينتجها المكلف الإسمي بهدف المبادلة مـع الغير، بالاضافة إلى انها تؤدي لرفع نفقة الانتاج، ومن ثم إلى ارتفاع اثمان السـلع والخـدمات وعليه فإن نقل عبء الضرائب يبدو امراً طبيعياً"[(2)]، هذا في حال عزل تـأثير بـاقي العوامـل

---

(1) القاضي، محمد عبد الحميد: **اقتصاديات المالية العامة والنظام المالي في الاسلام**. جامعة الزقازيق، كليـة التجـارة، 1986، ص140

(2) تكلا، شريف رمسيس: مرجع سابق.ص 249.

الاخرى "وكذلك على خلاف الضرائب المباشرة وهي تفرض على راس المال والـدخل، فهـي لاتبدو على علاقة مباشرة بالمبادلات، كما لا تؤدي للتاثير مباشرة علـى نفقـة انتـاج السـلع والخدمات[1]".

لكن الامر ليس بهذه البساطة، وذلك لأنه يصعب عزل باقي العوامل عندما يفكر المنتج الفلسطيني بنقل عبء الضرائب غير المباشرة، فهنالك عامل درجة مرونة العـرض والطلـب، وهذا العامل من التعقيد بحيث يؤثر على القواعد العامة لنقل عبء الضرائب غيـر المباشـرة، وبالتالي يغير من صور وأشكال النقل، فقد يعكسه من النقل إلى الأمام ليصبح نقلا إلى الخلـف، وبهذه الحالة يتحمل المنتج العبء الضريبي لوحده بصـورة كليـة، أو بصـورة جزئيـة، إذا مااستطاع نقل الجزء المتبقي إلى المستهلك.

الفرع الثاني: مدى عمومية الضرائب غير المباشرة:

"إن نقل عبء الضرائب العامة على الإنتاج، أي الضرائب المفروضة على جميع فروع الإنتاج، يكون أكثر صعوبة من نقل عبء الضرائب الخاصة على الإنتاج، أي المفروضة علـى بعض فروع الإنتاج وحدها، وذلك لأن المنتج الذي لايستطيع نقل عبء الضريبة العامـة إلـى المستهلك لاتكون له مصلحة في أن ينتقل إلى فرع آخر من فروع الإنتاج، لأنها تخضـع هـي الاخرى، شأن الفرع الذي يعمل فيه، للضريبة، وهو يعني أن مثل هذا الإنتقال لايضمن له ربحاً أكبر[2]".

ففي حالة تساوي ضريبة الشراء كمثال على المستورد من المنتوجات القطنية، بغـض النظر عن غايات استخدامها، سيؤدي ذلك إلى انخفاض درجة مرونة العرض الكلي لدى التاجر الفلسطيني، والذي بدوره لن يجد، في مثل الحال، فائدة من الانتقال إلى فرع اقتصـادي آخـر ليستورد تلك المنتجات لاستخداماته، لذلك يجد المستخدم لكتاب التعرفة الجمركية الفلسطينية بأن غايات واستخدامات المواد الاولية أو المصنعة بصورة جزئية أو كلية، من قبل المكلف القانوني،

(1) تكلا، شريف رمسيس: مرجع سابق. ص250.

(2) المحجوب،رفعت: مرجع سابق. ص 371

تؤثر زيادة أو نقصانا في نسبة الضرائب الجمركية المفروضة على ذلك المنـتج، كـذلك نجـد بعضا من الضرائب الجمركية والمفروضة على المستوردات، تختلف نسبتها على السلعة الواحدة من فصل إلى آخر خلال نفس السنة، ويكون ذلك لغايات اهمها ان مثل ذلك المنـتج أو السـلعة المستوردة، لها سلعة بديلة وطنية، ولغايات حماية مثل تلك السلعة أو المنتج الوطني ترفع نسبة الضريبة كذلك نسبة الحماية على البضاعة المستوردة في الاوقات أو الاشهر التي تعتبر فتـرة انتاج محلي أو وطني، واهم تلك السلع، المنتجات الزراعية.

وعليه نجد المستورد الفلسطيني يبحث مع مخلصه الجمركي عملية الاستيراد من خلال افضل النسب الضريبة الجمركية، وذلك لتعزيز ورفع درجة مرونة العرض، حيث يستطيع رفع الاثمان بما يغطي نقله للعبء الضريبي للمستهلك.

الفرع الثالث: سعر الضرائب غير المباشرة:

"إذا كان معدل الضريبة مرتفعا، كانت ثقيلة الوطأة على المكاف، فيسعى لنقل عبئها إلى الغير، وينعكس الأمر في الضرائب ذات المعدل المعتدل أو المنخفض"[(1)]، ولاشك بأن المكلـف القانوني لن يتوانى عن نقل العبء الضريبي متى تيسر له ذلك، معتمدا بالدرجة الأساسية علـى توافق العوامل الإقتصادية الأخرى، وأهمها مرونة العرض والطلب، إلا أن المكلف الفلسطيني، سواء كان القانوني أم الفعلي، لا زال يعاني من ارتفاع معدلات الضرائب غير المباشرة، علمـاً بأن البروتوكول الاقتصادي الموقع بين منظمة التحرير الفلسطينية ودولـة اسـرائيل، أعطـى هامشا، في بعض الضرائب غير المباشرة، للسلطة الوطنية الفلسطينية لتخفـيض معـدل تلـك الضرائب، ومثال ذلك ضريبة القيمة المضافة " حيـث ان معـدل ضـريبة القيمـة المضـافة الاسرائيلي الحالي هو (17%) وسيكون معدل ضريبة القيمة المضافة الفلسطيني (15%) إلـى (16%) "[(2)]، الا ان السلطة الوطنية الفلسطينية لا زالت تطبق الضريبة بمعدل (17%)، ويعتقد

---

(1) بشور، عصام: **المالية العامة والتشريع المالي**. طبعة معدلة. دمشق: مطبعة الروضة. 1992-1993. ص321.

(2) البروتوكول حول العلاقات الاقتصادية بين حكومة دولة اسرائيل ومنظمة التحرير الفلسطينية، المادة السادسة، الفـرع الثالث.

البعض ان المكلف القانوني لايميل إلى نقل عبء الضرائب غير المباشرة إلى المستهلك في حال كون سعرها منخفضا، خشية منه من اثارها ومضاعفاتها على مبادلاته التجارية.

المطلب الثالث: طبيعة السوق:

" تتبنى السلطة الوطنية الفلسطينية فلسفة إقتصاد السوق الحر، الذي يطلع فيه القطاع الخاص بالدور الرئيسي، إلا أن القطاع الخاص لم يشارك بالشكل المناسب في رسم السياسات والخطط الاقتصادية، بما في ذلك مجال تطوير العلاقات الإقتصادية وتسويق فلسطين دوليا،

إضافة إلى ذلك، فقد أدى بروز بعض النشاطات والأخطاء في إدارة الإقتصاد الفلسطيني، وخصوصا دخول السلطة الوطنية في بعض النشاطات الإقتصادية التي هي من صلب عمل القطاع الخاص، إلى إثارة انتقادات حادة في بعض الأحيان، وفي التأثير سلبا على المناخ الإستثماري، وعلى المس بمصداقية الأداء الفلسطيني"[1].

إن ظهور عدد من الشركات والمؤسسات الحكومية أو شبه الحكومية التي بدأت تمارس نشاطات ذات طبيعة تجارية، أي من صلب نشاط القطاع الخاص، عزز من سوق الإحتكار الكامل لبعض السلع والخدمات، والتي تعد من السلع الأساسية، ومنها الاسمنت والبترول، أضف إلى ذلك منح السلطة الوطنية الفلسطينية لشركة الاتصالات الفلسطينية وشركة جوال امتياز تشغيل خطوط الهاتف الارضي للأولى وانشاء الشبكة الخلوية الوحيدة في فلسطين للثانية ضمن احتكارات خاصة بها.

بما قد تتسببه هذه الإحتكارات من انتقادات من الدول المانحة من جهة، ومن المواطنين المستهلكين وشركات القطاع الخاص من جهة أخرى، إلا أنها من ناحية نقل العبء الضريبي، فهي من وجهة نظر السلطة الوطنية الفلسطينية " تمنع تسرب الضرائب والجمارك الفلسطينية إلى الخزينة الاسرائلية "[2]، فهي شركات أو مؤسسات إما أنها تخضع لرقابة السلطة بصورة

---

(1) حزبون،سمير: دور القطاع الخاص في تطوير العلاقات الاقتصادية الخارجية و تسويق فلسطين دوليا، **مجلة رؤية**: اب 2000. ع1. ص35.

(2) حسونة، كمال: خصخصة الشركات الحكومية. **مجلة رؤية**: أيلول 2000. ع2. ص43.

مباشرة أو أنها توفر الثقة المطلوبة مع مركز صنع القرار في السلطة بحيث منحت الإمتياز الإحتكاري، وفي كل الأحوال، ونتيجة للظروف الإحتكارية السابقة، فباستطاعة تلك المؤسسات والشركات الإحتكارية أن تتحكم بالثمن بحيث تنقل كامل العبء الضريبي على المستهلك.

أما بخصوص طبيعة السوق بوجود المنافس الاسرائيلي، " فقد اتسمت العلاقات الإقتصادية الفلسطينية الإسرائيلية بعدم التوازن والتكافؤ لصالح الجانب الاسرائيلي، الأمر الذي أضر بشكل كبير بفرص تطور الإقتصاد الفلسطيني، وقد عانى القطاع الخاص من سياسات الإحتلال المعادية، كما عانى من ظروف السوق والمنافسة غير المتكافئة التي فرضت عليه بسبب فرض السياسة التجارية الإسرائيلية عليه[1]".

ويصعب وصف طبيعة السوق الفلسطيني بسوق المنافسة الكاملة أو سوق الإحتكار الكامل، وذلك لتداخل السوقين الفلسطيني والإسرائيلي بعضهما ببعض، ضمن مايطلق عليه بعض الإقتصاديين بحالة الإتحاد الجمركي، وبالتالي فالإقتصاد الفلسطيني بأدواته وظواهره المالية، مرهون بالسياسة التجارية الإسرائيلية بصورة أو بأخرى، بما في ذلك ظاهرة نقل عبء الضرائب غير المباشرة.

ومن أجل معالجة مشكلة الإحتكارات والإمتيازات الإحتكارية الخاصة منها والحكومية، فلا بد من وجود قانون يختص بالإحتكارات والإمتيازات، وأن يصاغ بمشاركة ممثلي القطاع الخاص، وفي حال وجود ضرورة لمنح امتيازات إحتكارية " فلا بد من أن يجري طرح موضوع الإحتكار للمناقصة العامة، وأن تشترط المناقصة تسجيل الشركة الفائزة بالعطاء في فلسطين كشركة مساهمة عامة بموجب القانون الساري المعمول به[2]"، ويجب أيضاً العمل على صياغة العلاقة الإقتصادية والتجارية بين فلسطين واسرائيل وفق أهداف وأولويات التنمية

---

(1) عسيلي، خالد: العلاقات الاقتصادية المستقبلية مع اسرائيل ومشاركة القطاع الخاص في المفاوضات النهائية. **مجلة رؤية**، ع1، اب 2000 ص18.

(2) مكحول، باسم: **الاستثمار والبيئة الاستثمارية في الضفة الغربية وقطاع غزة**. رام الله: معهد ابحاث السياسات الاقتصادية (ماس). كانون الاول. 2002. ص 69

الإقتصادية والتجارية الفلسطينية، وتتطلب هذه العملية بلورة استراتيجيات فلسطينية واضحة الأهداف عبر تنويع العلاقات التجارية، و كسر الإحتكار الإسرائيلي للتجارة الخارجية.

المطلب الرابع: طبيعة العلاقات الاقتصادية مع اسرائيل:

أدت السياسات والممارسات الإسرائيلية في المناطق الفلسطينية إلى خلق تشوهات هيكلية في البنية الإقتصادية في هذه المناطق، حيث بنيت هذه العلاقة على أسس غير متكافئة، وهدفت السياسة الإقتصادية الإسرائيلية إلى جعل المناطق الفلسطينية مصدرا للأيدي العاملة المحتاجة لسوق العمل الاسرائيلي، وسوقا استهلاكية للمنتجات الإسرائيلية، في حين فرضت قيودا على دخول المنتجات الفلسطينية إلى الأسواق الإسرائيلية وخاصة الزراعية منها، إلا بحدود ما تسمح به، مخالفةً الكثير من مواد وبنود البروتوكول الإقتصادي الموقع بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي، حيث اتفق بين الجانبين على أنه " سيكون هناك نقل حر للمنتجات الزراعية بين الجانبين، خالي من الجمارك وضرائب الإستيراد[1]"، وورد في الإتفاقية أيضاً أنه " سيدخل المنتوج الزراعي لكل جانب بحرية ودون قيود لأسواق الطرف الآخر[2]"، باستثناء بعض المنتجات مثل الدواجن، البيض، البطاطا، الخيار، البندورة، والبطيخ، والتي اتفق على إزالة هذه الاستثناء كليا في العام 1998، وهذا مالم يحدث، بل على العكس، ازدادت العوائق الإسرائيلية أمام انتقال البضائع الفلسطينية، سواء باتجاه الأسواق الإسرائيلية أو حتى داخل المناطق الفلسطينية نفسها تحت الذرائع الأمنية.

وحال الصناعة الفلسطينية لم يختلف كثيرا عن حال الزراعة، واستمرت اسرائيل في نهجها المستهدف للإقتصاد الفلسطيني من خلال إغلاق المعابر أمام الصناعة الفلسطينية رغم ما ورد في الإتفاقية الإقتصادية على أنه " ستكون هناك حركة حرة للسلع الصناعية بدون قيود، بما في ذلك الجمارك وضرائب الإستيراد بين الجانبين[3]"، واستغلت اسرائيل الكثير من مواد وبنود الإتفاقية كعوائق لحركة البضائع الفلسطينية، مثل شهادات المنشأ والصحة والمواصفات، ناهيك

(1) البروتوكول حول العلاقات الاقتصادية بين حكومة اسرائيل م.ت.ن:المادة السابعة، الفرع الاول

(2) البروتوكول حول العلاقات الاقتصادية بين حكومة اسرائيل م.ت.ن:المادة السابعة، الفرع العاشر.

(3) البروتوكول حول العلاقات الاقتصادية بين حكومة اسرائيل م.ت.ن المادة الثانية، الفرع الاول.

عن إغراق الأسواق الفلسطينية بالمنتجات الإسرائيلية " حيث تتمتع المنتجات الصناعية والزراعية الإسرائيلية بالدعم الحكومي، مما يعطيها ميزة تنافسية كبيرة في مواجهة مثيلاتها من المنتجات الفلسطينية، فعلى سبيل المثال في قطاع الزراعة، أدى هذا الأمر إلى تفاقم الوضع الإقتصادي للمزارع الفلسطيني بسبب الإجراءات غير المباشرة التي اعتمدتها اسرائيل، والمتمثلة في سياسة دعم المزارع والمصدر الإسرائيلي (مثل دعم أسعار مستلزمات الإنتاج خاصة المياه، وتوفير القروض بشروط ميسرة وإعانات التصدير)، وفي المقابل لم يستفد المزارع الفلسطيني من هذه الامتيازات، الأمر الذي أدى إلى تراجع القدرة التنافسية للمنتج الفلسطيني في الأسواق المحلية والإسرائيلية والخارجية[1]".

وكان المتضرر الأول من السياسات الاسرائيلية السابقة هو المنتج الفلسطيني، الذي أدت الإغلاقات الإسرائيلية إلى تكدس المنتجات والسلع لديه، مما إدى إلى تلفها أو عرضها بكميات أثرت بصورة كبيرة على درجة مرونة العرض، فأصبح العرض قليل المرونة، وبالتالي عدم القدرة على رفع الثمن ونقل العبء الضريبي للمستهلك في كثير من الأحيان.

المبحث الثاني: المشكلات المتعلقة بالضرائب غير المباشر:

المطلب الاول: تسرب الايرادات الضريبية والجمركية:

من أهم ماورد في البروتوكول الاقتصادي الموقع بين حكومة اسرائيل ومنظمة التحرير الفلسطينية، تفسير أسس تحصيل الإيرادات الجمركية على البضائع المستوردة، كذلك ما عليها من ضريبة قيمة مضافة وضريبة شراء، شاملة أيضاً البضائع القادمة من اسرائيل، من هنا تم الإتفاق على أن (قاعدة) نقطة الاستهلاك هي أساس التحصيل، والتي تعني أن السلطة الوطنية الفلسطينية هي التي تستحق الإيرادات الجمركية والضريبية المفروضة على جميع أنواع البضائع المصنعة في اسرائيل، أو التي استوردت عن طريق اسرائيل، والمستهلكة في المناطق الفلسطينية.

---

(1) ابو القمصان، خالد: تصور السياسة الاقتصادية للدولة الفلسطينية، **مجلة رؤية**: كانون ثاني 2001، ع5. ص 27.

والمقصود بالبضائع المستوردة عن طريق اسرائيل، البضائع المستوردة من قبل تجـار فلسطينيين أو اسرائيليين عبر أي من معابر اسرائيل، شريطة أن يكون واضحاً في الفـواتير أن المصب النهائي لهذه المستوردات هو المناطق الفلسطينية، وبذلك تحولت الإيرادات من الجمارك وضريبة القيمة المضافة وضريبة الشراء والمفروضة على البضائع المستوردة من مسارها نحو الخزينة الإسرائيلية، كما كانت قبل الإتفاق، إلى مسارها الجديد نحو خزينـة السـلطة الوطنيـة الفلسطينية.

ومن ناحية نظرية، فإن هذه العملية كان لابد وأن تزيد من إيرادات السـلطة الوطنيـة الفلسطينية، إلا أن الخزينة الفلسطينية عانت من تسرب للإيرادات الجمركية والضريبة، وأسباب هذا التسرب تناولتها (منى الجوهري) حيث ذكرت " بانه لايزال يوجد هناك ثغرات كبيرة فـي نظام الإيرادات المالية للفلسطينيين، والإشارة هنا إلى السلع التي تباع في الضفة الغربية وقطاع غزة من قبل اسرائيليين، بالرغم من أنها سلع مستوردة من خارج اسرائيل وليسـت اسـرائيلية الصنع (المستوردات غير المباشرة)، وهذه السلع يجب تصنيفها كغير اسرائيلية، وعند بيعها في مناطق الحكم الذاتي الفلسطيني يجب تحويل إيراداتها الجمركية للسلطة الوطنية الفلسطينية حسب ما هو عادة في الاتحادات الجمركية.

وهناك مصدرا آخر لتسرب إيرادات السلطة من الجمارك ناتج عـن اعتمـاد أسـلوب الفواتير عند تقسيم الإيرادات الجمركية بين اسرائيل والسلطة الوطنية الفلسطينية، بدلا من اعتماد تقديرات التدفق الكلي للواردات الفلسطينية، ويتأتى على هذا النظام بعض الخسائر في إيـرادات السلطة الوطنية الفلسطينية من الضرائب الجمركية، ولا بد أن تقوم اسرائيل بتعـويض السـلطة عن ذلك، أما بالنسبة للمصدر الثالث لتسرب الإيـرادات الضـريبية التجاريـة مـن الخزينـة الفلسطينية إلى الإسرائيلية، فيتمثل في الإيرادات الجمركية على المحتوي الأجنبي لبضائع يـتم بيعها من قبل الإسرائيليين للفلسطينيين على اعتبار أنها إسرائيلية المنشأ (السلع معادة التصدير)، حيث ان هناك العديد من البضائع التي يستوردها الإسرائيليون من الخارج، ويـتم الإضـافة أو التغيير البسيط في صفاتها الأساسية، ومن ثم تباع للفلسطينيين في الضفة الغربية وقطاع غـزة على أنها سلع اسرائيلية لا تخضع للرسوم الجمركية، وهذا الإجراء يتنافى مع مبادئ الإتفاقيـات

الجمركية، بحيث يجب أن تخصص الإيرادات الجمركية عن الجزء غير الإسرائيلي في هذه البضائع للسلطة الوطنية الفلسطينية، لأن نقطة الإستهلاك النهائية لهذا الجزء هي مناطق الحكم الذاتي الفلسطيني[1]".

المطلب الثاني: البروتوكول الاقتصادي:

وقع البروتوكول الاقتصادي بين حكومة اسرائيل ومنظمة التحرير الفلسطينية في باريس بتاريخ 1994/04/29، وتم الحاقه باتفاق أوسلو السياسي الموقع في واشنطن، ويتكون الاتفاق من احدى عشر مادة، واهم ما جاء به من مواد ونصوص تتعلق وتختص بالترتيبات الجمركية كان من خلال المادة الثالثة والمتعلقة بالضرائب وسياسات الاستيراد، كذلك المادة السادسة والمتعلقة بالضرائب غير المباشرة على الانتاج المحلي، ويمكن اجمال ما ورد في البروتوكول من بنود اساسية بما يلي:

1- " الحرية الكاملة لحركة البضائع الصناعية والزراعية ما بين اسرائيل ومناطق السلطة الفلسطينية بدون دفع ايه جمارك أو ضرائب استيراد عليها، ويستثني الاتفاق ستة مواد زراعية فلسطينية، وهذه المواد هي البطيخ والبندورة والخيار والبطاطا والبيض والدواجن، على ان تلغى هذه القيود وترفع عنها خلال فترة اربع سنوات[2]"، الا ان السلطات الاسرائيلية أمعنت في اعاقة تنقل البضائع الفلسطينية تحت ذرائع الاغلاقات وحجج الفحص الامني اضافة إلى الحواجز التي استخدمتها كمعابر ما بين المناطق الفلسطينية واسرائيل، واخيرا كان الجدار الفاصل والذي اثربدرجة كبيرة على حرية البضائع، فاصبحت البضائع بمعظمها باتجاه واحد وهو من اسرائيل إلى المناطق الفلسطينية، " ان التدابير الامنية تؤدي إلى الحد من كمية السلع التي تعبر الحدود الاسرائيلية الفلسطينية، مما يؤدي إلى تقليص ايرادات الجمارك السلطة الوطنية الفلسطينية[3]".

---

(1) الجوهري، منى: **الترتيبات الجمركية الفلسطينية الاسرائيلية**. القدس: معهد ابحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني (ماس) .1995.ص17.

(2) البروتوكول الاقتصادي بين حكومة اسرائيل و.م.ت.ن: المواد الثامنة والتاسعة.

(3) البروتوكول الاقتصادي بين حكومة اسرائيل و.م.ت.ن: المادة الثالثة.

2- " يتوجب على السلطة الوطنية ان تستخدم تعرفة الجمارك وضرائب الشراء والانتاج الاسرائيلية كحد ادنى في تحديد التعرفة الجمركية الفلسطينية على ما يتم استيراد لمناطق السلطة الفلسطينية[1]".

ويوجد ثلاث استثناءات لهذه القاعدة، وهي ان السلطة الوطنية الفلسطينية لها الصلاحية والمسئوولية الكاملة في مجال الاستيراد ونظام الجمارك بالنسبة للبضائع المنتجة في الاردن ومصر ودول عربية واسلامية أخرى.

أما الاستثناء الثاني فهو صلاحية السلطة الوطنية الفلسطينية في تحديد قيمة الضرائب والجمارك على عدد من المواد الغذائية ومواد البناء والمعدات الطبية وبعض أنواع البضائع الضرورية لبرامج التنمية.

والاستثناء الثالث وهو فيما يخص التعرفة الجمركية وضرائب الشراء على المركبات المستوردة، حيث يحق للسلطة الوطنية الفلسطينية إقرار التعرفة الجمركية وضرائب الشراء على تلك المركبات بشرط تسجيلها في المناطق الفلسطينية.

أما المادة الثالثة من البروتوكول الاقتصادي توضح وتشرح العلاقات الضريبة وسياسة التجارة الخارجية (الاستيراد)، حيث بينت ما هو حق للسلطة الوطنية الفلسطينية من تحديد لتعرفة الجمارك على البضائع والسلع الواردة ضمن القوائم (A1, A2, B)، وغيرها من السيارات، وحق اسرائيل في تعديل التعرفة الجمركية والضرائب على الواردات، وسيادة هذه السياسات الجمركية على سياسة الإستيراد الفلسطينية، وأيضا ألزمت السلطة الوطنية الفلسطينية بمعدل ضريبة القيمة المضافة المعتمد في اسرائيل مع حقها في تحديده عند مستوى 15%-16%.

"إن سيطرة اسرائيل على المعابر، وتحكمها في تدفق السلع بين الاسواق الفلسطينية والاسواق العربية، كما ان عددا كبيرا من تلك السلع أو السلع المناظرة لها والتي تمثل بديلا

(1) الجوهري، منى: مرجع سابق. ص 18.

قريبا وقويا لها قد تم اعفاؤها من الرسوم الجمركية، نتيجة لالتزامها بمقررات وترتيبات منظمة التجارة العالمية، الامر الذي قلل من امكانية تنشيط التجارة بين الضفة والقطاع والاسواق العربية المجاورة[1]"، "كما أن انخفاض نسبة التوافق والتطابق بين الصادرات الفلسطينية والواردات العربية والعكس بالعكس، قد افقد السلطة الوطنية الفلسطينية القدرة على تنشيط تجارتها مع الدول العربية[2]"، وبالتالي انخفاض نسبة الايرادات التي يتم توليدها من الضرائب والرسوم الجمركية المفروضة على المستوردات الفلسطينية من الاردن ومصر، وهو مازاد من تحكم اسرائيل في التجارة الخارجية الفلسطينية من جهة، وزيادة السلطة الوطنية الفلسطينية على الرسوم والضرائب الجمركية المفروضة على المستوردات الفلسطينية من اسرائيل أو عبرها من جهة اخرى.

أما المادة السادسة من ذات البروتوكول، فناقشت موضوع الضرائب غير المباشرة على الانتاج المحلي من ضريبة قيمة مضافة وضريبة مشتريات واية ضرائب اخرى يفرضها كل طرف في منطقته، واتفق الطرفان على صيغة وشكل الفاتورة الموحدة (المقاصة) لغايات التقاص، وآلية تطبيق التسويات على الضرائب غير المباشرة بناء على الفواتير الموحدة، "وقد ادى فرض ضريبة القيمة المضافة السائدة في اسرائيل على المبيعات من المنتجات المحلية إلى فقدان السلع المنتجة محلياً وقدرتها التنافسية في الأسواق واسواق التصدير، مما أدى إلى انخفاض الإيرادات من الضرائب المفروضة على الإنتاج المحلي[3]".

المطلب الثالث: الفاتورة الموحدة (المقاصة):

إن موضوع الفاتورة الموحدة (المقاصة) لا زال يشكل الهم الأكبر لدى مسؤولي الجمارك والمكوس في وزارة المالية الفلسطينية، حيث أشار المسؤولون إلى أن التهرب من

(1) الجعفري، محمود، العارضة، ناصر: **السياسات التجارية والمالية الفلسطينية وتاثيرها على العجز في الميزان التجاري والعجز في الموازنة،** القدس ورام الله، تشرين اول 2002. ص32.

(2) معهد ابحاث الدراسات الاقتصادية الفلسطيني، **التجارة الخارجية الفلسطينية الاردنية**، القدس، ورام الله، ماس، 2000. ص 49.

(3) الجعفري، محمود، العارضة، ناصر، مرجع سابق. ص 33.

الضرائب المترتبة على المقاصة يصل إلى مابين 30% - 40% من قيمتها " ويعود ذلك إلـى عمليات التهريب، وبخاصة في الضفة الغربية، وإلى عدم تقديم التـاجر الفلسـطيني الفـاتورة الموحدة، أو لاتفاقه مع التاجر الاسرائيلي بالاكتفاء بفاتورة تغطي جزءا من الصفقة[1]"، وبالتالي تحمل السلطة الوطنية الفلسطينية لخسائر كبيرة ناتجة عن عدم تحصيلها للضرائب المترتبة على المقاصة، ومن ثم عدم قدرتها على المطالبة بتلك الضرائب خلال الاجتماع الشهري مع الجانب الاسرائيلي، مما يؤدي إلى انتقال عبء الضرائب غير المباشرة على الخزينة الفلسطينية بصورة غير مباشرة.

أضف إلى ذلك " ان هناك عدد كبير من جوانب القصور في كل من التمويل الخـارجي والتحويلات من المبالغ المتجمعة تراكميا لايرادات الضرائب غير المباشـرة المحتجـزة لـدى اسرائيل، والتي شهدت استقرارا من حيث معدل التمويل الشـهري والبـالغ 21 مليـون دولار امريكي، وهو مايمثل نصف المبلغ المتوقع كايرادات للموازنة وقدره 40 مليون دولار أمريكي، واذا ما تواصل هذا التوجه فإن السلطة الوطنية الفلسطينية سوف تواجة فجوة في المـوارد[2]"، وذلك إذا ما واصلت اسرائيل حجزها لتلك الأموال أو التصرف بها دون استشارة أو الرجـوع للسلطة الوطنية الفلسطينية، وذلك من منطق الاستعلاء وسيطرة القـوة علـى العلاقـة مـابين الجانبين.

إن أهمية الفاتورة الموحدة للجانب الفلسطيني تنبع من كون حجم التبادل التجاري الكبير مع اسرائيل، بمعنى أن نسبة عالية من واردات الضفة الغربية وقطاع غزة هي مـن إسـرائيل، "فبالرغم من تشجيع السلطة الوطنية الفلسطينية للإستيراد من العالم الخـارجي، فـإن اسـرائيل مازالت المصدر الرئيسي للمناطق الفلسطينية، فهي تستاثر بنسبة 95% مـن واردات القطـاع و85%من الواردات للضفة الغربية[3]".

---

(1) عبد الرازق، عمر: مرجع سابق ص 66.

(2) ابو الفحم، محمد: الاقتصاد الفلسطيني في ظل انتفاضة الاقصى. رؤية، غزة. ع27، كانون ثاني 2004، بلاصفحة

(3) الجعفري، محمود، التجارة الخارجية الفلسطينية الاسرائيلية: **واقعها وافاقهـا المسـتقبلية**. رام ا : معهـد ابحـاث الدراسات الاقتصادية الفلسطيني. ماس، 2003. ص 59.

وبلغة الارقام تظهر اهمية الايرادات من المقاصـة إذا مارجعنـا إلـى هيكـل وبيـان الايرادات النصف سنوية الفعلي والمتحقق لخزينة السلطة الوطنية الفلسطينية، "فقد بلـغ حجـم الايرادات في النصف الاول من العام المالي 2004 حوالي 490 مليون دولار امريكـي، منهـا 142 مليون إيرادات محلية، وعليه (95 مليون ايرادات ضريبية و 53 مليون غير ضريبية)، و 292 مليون دولار امريكي ايرادات المقاصة[1]"، ومن هنا يتبين لنا أن الإيرادات من المقاصـة شكلت ما يقارب 60% من حجم الإيرادات المتحققة للفترة المذكورة.

أما عن خصائص الفاتورة الموحدة (المقاصة) فهي كما يلي[2]":

1- أنها فاتورة خاصة تستعمل في اثبات عمليات الصفقات التجارية والخدمات بين المشـتغلين المرخصين فقط.

2- أنها تستخدم ليس فقط لإثبات عمليات الشراء والبيع فقط، بل لتبادل الخدمات سواء محليا أو مع اسرائيل ويمكن أيضاً استعمالها من قبل المؤسسات غير الربحية.

3- انها ذات شكل خاص، فالفاتورة الصادرة من الجانب الفلسطيني يكون مكتوبا عليها حـرف (P) وهو الحرف الأول من كلمة (Palestine)، والفاتورة الصادرة من الجانب الاسرائيلي يكون مكتوبا عليها حرف (I) وهو الحرف الاول من كلمة (Israel).

4- انها تستعمل فقط عند تبادل الصفقات التجارية أو الخـدمات مـابين اسـرائيل والمنـاطق الفلسطينية.

5- أنه بدون هذه الفواتير الموحدة المتبادلة مع الجانب الاسرائيلي لا يمكن لـدوائر الضـريبة الفلسطينية خصم الضريبة الإضافية المتحققة على هذه الفواتير.

---

(1) المجلس التشريعي الفلسطيني: تقرير الوحدة المالية حول تقرير وزارة المالية عن الوضع المالي للسـلطة الوطنيـة الفلسطينية خلال النصف الاول من العام المالي 2004. رام ا ، 2004، ص 2.

(2) يوسف حاتم: **محاضرة حول محاسبة الضرائب**، 2000: جامعة بيرزيت.

6- انها مكونة من خمس نسخ، الأولى والثانية تعطي للمشتري أو متلقي الخدمة وباقي النسـخ تبقى في صورة المشتغل البائع أو مقدم الخدمة مصدر الفـاتورة لاسـتعمالها فـي تنظـيم حساباته الشهرية.

7- إن مدة صلاحيتها القانونية هي ستة اشهر من تاريخ إصدارها.

8- على المشتري أو متلقي الخدمة أن يقدم الفاتورة لدوائر ضريبة القيمة المضافة خلال فتـرة 45 يوما.

9- يجب ان تعبأ الفاتورة بخط واضح وأن تكون الأرقام مكتوبة باللغة الانجليزيـة (اللاتينيـة) فقط ".

ولحل المشاكل المتعلقة بالفواتير الموحدة (المقاصة) وبالأخص محاولة بعض التجار من التهرب منها، وبالتالي تهريب البضائع المشتراه من اسرائيل بـدونها، قامـت الإدارة العامـة للجمارك و المكوس بتشغيل ما سمي ب (الامن الجمركي)، وذلك لتفعيـل الرقابـة والمتابعـة الميدانية لنقل البضائع، وبالتالي محاولة ضبط مسالة وجوب ان تكون هناك فاتورة مقاصة مـع كل شحنة بضائع قادمة من اسرائيل إلى المناطق الفلسطينية أو مصادرة تلك البضائع المهربـة، وبدا عمل الامن الجمركي في اغسطس في العام 2004، الا ان الامن الجمركي ما زال بحاجـة للتدعيم والتطوير في اساليب عمله وكفاءة عناصره وموظفيه كذلك في غايات واهداف وجوده.

من جانب آخر، لابد للسلطة الوطنية الفلسطينية من ان تعطي اهمية خاصـة لتخفـيض ضريبة القيمة المضافة إلى 16% أو 15%، وبذلك تعطي المكلفين الحافز لكي يسلموها فـواتير ضريبة القيمة المضافة المدفوعة لاسرائيل، لانهم بذلك يكسبون ما قيمته 1% أو 2%.

المطلب الرابع: القوانين والانظمة الضريبية:

"يعرف النظام الضريبي بانه مجموعة من الفرائض والضرائب التي يلتزم رعايا دولة معينة في زمن محدد بادائها للسلطة العامة على اختلاف مستوياتها من مركزية أو محلية، و يمثل تعبير النظام في الضرائب مفهوم واسع واخر ضيق، فالمفهوم الضيق يعني مجموع القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية، من التشريع إلى التقدير والتحصيل، أما المفهوم الواسع، فهو مجموع العناصر الايدلوجية والاقتصادية والفنية، والتي يؤدي تراكمها إلى كيان أو وجود ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة للناظم، الذي تختلف ملامحه بالضرورة في المجتمع الراسمالي عنها في المجتمع الاشتراكي، كذلك تختلف في مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع متخلف[1]".

واعتبر النظام الضريبي في الضفة الغربية وقطاع غزة للفترة ما قبل حزيران 1967 بالنظام الهجين، حيث مزجت فيه عناصر من الارث الاستعماري مع التحديثات التي شهدتها في فترة الخمسينات والستينات، وبعد الاحتلال الاسرائيلي في حزيران 1967، قامت تلك السلطات بتغيير النظام الضريبي من خلال اصدارها للاوامر العسكرية والتي غيرت من خلالها الوجه الذي كان قائما للنظام الضريبي، وايضا رفعت من معدلات ونسب الضرائب، وفرضت انواعا جديدة من الضرائب، اضف إلى ذلك التغيير الجوهري الذي قامت به في هيكل الادارة الضريبية.

وعلى هذه الخلفية، "فإن الاولوية لدى السلطة الوطنية الفلسطينية تكمن في اجراء المراجعة الشاملة للنظام الضريبي، الا ان الاتفاقيات الاقتصادية الموقعة بين منظمة التحرير الفلسطينية و حكومة اسرائيل، ثم بين حكومة اسرائيل والسلطة الوطنية الفلسطينية لا تسمح بمثل هذه المراجعات الشاملة اثناء المرحلة الانتقالية، وتسمح فقط بتعديلات على ضريبة الدخل وعلى

(1)البطريق، يونس أحمد:النظم الضريبية، الاسكندرية: الدار الجامعية، 1998. ص 39.

التعرفة الجمركية على بضائع محدده، كما انها تحدد التخفيض المسموح على ضـريبة القيمـة المضافة باثنين في المائة (2%) كحد أعلى[1]".

ولا بد من القول "ان عناصر النظام الضريبي في فلسطين قد تمت صـياغتها فـي اتفـاق باريس الإقتصادي، إلا أنها تعتبر امتدادا وانعكاسا للسياسة المالية التي كانت تمارسها السـلطات الاسرائيلية، حيث استهدف النظام الاسرائيلي تمويل الخزينة للادارة المدنية الاسـرائيلية، وقـد جاءت صياغة النظام الضـريبي داعمـة للعلاقـات الإقتصـادية بـين اسـرائيل والمنـاطق الفلسطينية"[2].

لقد "ورثت السلطة الفلسطينية مجموعة من القوانين والأنظمة الضريبية غير الموحـدة فـي المناطق الفلسطينية، فالتشريع المتعلق بالجمارك والمكوس والضرائب غير المباشرة المطبق في الضفة الغربية يعود إلى النظام الاردني الذي كان سائدا قبل عام 1967، وقد أدى إصدار المئات من الأوامر العسكرية الاسرائيلية خلال الثماني والعشرين سنة من الاحتلال إلـى تغييـر هـذا النظام والتشريع في جميع نواحيه، بحيث لم يتبق من النظام الأردني إلا هيكله القانوني، أما في قطاع غزة، فالأساس القانوني للنظام الضريبي المطبق هو نظام الانتداب البريطاني الذي كـان سائدا قبل عام 1948 مع التعديلات التي أدخلتها عليه السلطات المصرية ما بين عـامي 1948 و1967، وكما في الضفة الغربية، قامت السلطات الاسرائيلية بتغيير جميع نواحي النظـام فـي قطاع غزة أثناء سنين الاحتلال[3]".

وبموجب البروتوكول الاقتصادي الموقع بين حكومة اسرائيل ومنظمة التحرير الفلسـطينية، فالسلطة الوطنية الفلسطينية لاتستطيع تغيير الكثير من التشريعات والأنظمـة الضـريبية مـن ضريبة قيمة مضافة وضريبة شراء والضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب غير المباشرة، ولتلافي حصول فراغ قانوني الذي قد ينشأ من انتقال السلطات والصـلاحيات، اتخـذ الـرئيس الراحل ياسر عرفات اول قرار للعام 1994 " باستمرار العمل بالقوانين والانظمة والاوامر التي

(1) النقيب، فضل:مرجع سابق.ص 5.
(2) الجعفري،محمود،العارضة، ناصر:مرجع سابق.ص 31.
(3) النقيب، فضل، مرجع سابق.ص 3.

كانت سارية المفعول قبل تاريخ 1967/06/05 في الاراضي الفلسطينية[1]"، وقـد وفـر ذلـك الغطاء القانوني لوزارة المالية لجباية الضرائب غير المباشرة.

وبناءا على ماسبق، بقيت القوانين ذات العلاقة بالأمور الجمركية والمطبقـة فـي منـاطق السلطة الوطنية الفلسطينية هي التالية:

1- قانون الجمارك والمكوس الاردنية رقم (1) لسنة 1962 وتعديلاته والمطبق في الضفة الغربية.

2- قانون الجمارك رقم (21) لسنة 1929 وتعديلاته المعمول بها في قطاع غزة.

والتزاما بالاتفاقيات الموقعة مع الجانب الاسرائيلي، استمر العمل بالاوامر العسكرية الاسرائيلية التالية:

1- أمر بشان منطقة جمركية (منطقة الضفة الغربية) رقم (96) لسنة 1967.

2- أمر بشان الصلاحيات الجمركية (يهودا والسامرة) رقم (309) لسنة 1969.

3- أمر بشأن قانون الرسوم الجمركية والمكوس على المنتجات المحلية رقم (658) لسـنة 1976.

4- أمر بشأن فرض مكوس على خدمات مستوردة رقم (1183) لسنة 1986.

5- أمر بشأن فرض مكوس على السيارات رقم (1150) لسنة 1985.

أما قوانين الضرائب غير المباشرة التي كانت سارية المفعول في الضـفة الغربيـة عشـية الاحتلال الاسرائيلي عام 1967 فهي:

1- قانون الجمارك و المكوس رقم (1) لسنة 1962.

---

(1) الوقائع الفلسطينية، العدد الاول.1994 وزارة العدل الفلسطينية، غزة.

2- قانون التبغ رقم (32) لسنة 1952.

3- قانون المسكرات رقم (15) لسنة 1953.

4- قانون الملح رقم (16) لسنة 1950.

5- قانون الرسوم على المنتجات المحلية المؤقت رقم (16) لسنة 1963.

6- قانون المكوس على المنتجات النفطية رقم (32) لسنة 1960.

7- قانون صنع الكبريت رقم (59) لسنة 1951.

أما القوانين الاردنية التي مازالت مطبقة في الضفة الغربية والتي لهـا علاقـة بالجمـارك والمكوس فهي:

1- قانون العقوبات رقم (16) لسنة 1960.

2- قانون تحصيل الأموال الاميرية رقم (16) لسنة 1952.

3- قانون ذيل الاجراء رقم (16) لسنة 1965.

4- قانون دعاوي الحكومة رقم (25) لسنة 1958.

هذا وقد قام المجلس التشريعي بسن بعض القوانين والتي لها علاقة بالجمـارك والمكـوس وهي:

1- قانون اصول المحاكمات المدنية والتجارية رقم (2) لسنة 2001.

2- قانون الاجراءات الجزائية رقم (3) لسنة 2001.

3- قانون تشغيل المحاكم النظامية رقم (5) لسنة 2001.

4- قانون السلطة القضائية لسنة 2002.

5- قانون البينات لسنة 2001.

وبالرغم من انتهاء الفترة الانتقالية (1994-1999)، إلا أن السلطة الوطنية الفلسطينية لا زالت تطبق القوانين والأنظمة المتعلقة بالجمارك والمكوس وفقا لتلك القوانين والانظمة الموروثة عن فترة الاحتلال الاسرائيلي للأراضي الفلسطينية، وهي قوانين وأنظمة وضعت لخدمة أهداف وغايات المحتل الاسرائيلي، وهذا مايؤخذ على المشرع الفلسطيني فيما يخص الجانب التشريعي من القوانين ذات العلاقة بالضرائب غير المباشرة، إضافة إلى ذلك، فإن محكمة الجمارك لازالت مشروعا ينتظر التنفيذ، ولغاية هذا التاريخ تحول القضايا الضريبية والجمركية إلى محاكم الصلح والبداية بالرغم من اتخاذ مجلس القضاء الأعلى لقراره بإنشاء محكمة الجمارك، وهذا يؤثر بصورة مباشرة على التعامل ومتابعة قضايا التهرب إضافة إلى القضايا المتعلقة بالمكلفين والتي قد تنتظر لفترات طويلة للنظر فيها في المحاكم العادية في ظل غياب محكمة متخصصة في ققضايا الجمارك والمكوس، مما يؤثر سلباً على اعمالهم، إضافة لعدم وجود الكادر القضائي المتخصص في اشغال المواقع ذات العلاقة في تلك المحاكم المزمع إنشاؤها.

ومما لا شك فيه، فإن تحويل بعض القضايا المتعلقة بضريبة القيمة المضافة، وبالأخص تلك المتعلقة بمسالة الفواتير الموحدة (المقاصة)، إلى محكمة امن الدولة يشكل مؤشرا واضحا لمدى الفراغ القضائي والتشريعي للتعامل مع مثل تلك القضايا، ولأن حجة السلطة الوطنية الفلسطينية في ذلك أن تلك القضايا تمس بالأمن الإقتصادي ومقدرات ومكتسبات الشعب الفلسطيني.

المطلب الخامس: ضريبة الشراء "[1]:

يعتبر ملف ضريبة الشراء في دائرة الجمارك المكوس الفلسطينية من أهم الملفات الضريبية والإقتصادية التي تساعد بشكل أساسي في رفد الخزينة الفلسطينية بالايرادات، وبالمقابل يعتبر هذا الملف من أعقد الملفات الضريبة التي واجهت الجمارك في المفاوضات الإقتصادية مع اسرائيل بسبب التعنت الاسرائيلي في الاعتراف في الحقوق المالية المتعلقة بضريبة الشراء

(1) مسيف.مسيف: أثر ضريبة الشراء المالي والاقتصادي على الانتاج المحلي، رام ا ،دراسة غير منشورة،ا ب 2003.

سواء على السلع المستوردة أو التي تنتج في اسرائيل، ويجدر ذكره هنا أن الكثير من الجهـود بذلت بهدف تحصيل هذه الحقوق المالية من الجانب الاسرائيلي، الا أنه مازال هناك الكثير مـن المنتجات الاسرائيلية التي تدخل السوق الفلسطيني لم يتم تحصيل ضريبة شراء عليها لأسـباب كثيرة منها التهرب والتهريب الضريبي، وعدم توفر المعلومات الكافية عن المنتجات الاسرائيلية أو المدخلات المكونة لهذه المنتجات.

1- تعريفها والهدف من فرضها:

تعرف ضريبة الشراء على أنها ضريبة غير مباشرة تدفع من قبل المنتج الذي يقوم بإنتـاج ذلك النوع من البضاعة، والمستفيد من هذه البضاعة هو الذي يتحمل عـبء هـذه الضـريبة، وتعتبر جزءا من التعرفة الجمركية وتختلف عن غيرها في جداول التعرفة أنها تفـرض علـى المنتج المحلي والمستورد في ان واحد، اضافة إلى وجود نسبة رفع على بعض السلع المستوردة بهدف حماية المنتجات المحلية وتجنب الإغراق.

أما الغاية والهدف من فرض ضريبة الشراء، فتفرض بنسب عالية على السلع التي لها أثـر سلبي على البيئة، سواء كان في تصنيعها أو استعمالها، وتفرض أيضاً على بعـض الكماليـات والسلع الحساسة والسلع المدرة للدخل بنسب متفاوته، مثل السيارات وقطع الغيـار، والأجهـزة الكهربائية والسجائر والكحول والمحروقات والحديد ومواد التنظيف والتجميل، كمـا وتفرضـها اسرائيل بغرض حماية صناعاتها المحلية وحفاظا على مصالحها الاقتصادية والمالية.

2- التعديلات الاسرائيلية على ضريبة الشراء:

من اللافت للانتباه ان اسرائيل تقوم بتعديل سياستها التجارية وبخاصة الضريبة بشكل زمني متقارب، وأحيانا يكون بمعدل شهري أو أسبوعي وخاصة فيما يتعلق بهيكلية التعرفة الجمركية، وتأتي التعديلات وفقا للاعتبارات والمصالح الإقتصادية الإسرائيلية دون الأخذ بعـين الاعتبـار ماجاء في اتفاق باريس الاقتصادي الذي ينص على تنسيق السياسات التجارية والاقتصادية بـين

الجانبين، الأمر الذي يؤدي إلى وضع الاقتصاد الفلسطيني والسياسة التجارية للسلطة الوطنية الفلسطينية في هوامش ضيقة جدا، ويحد من اتباع سياسة تجارية فلسطينية.

لقد استمرت اسرائيل في تعديل سياستها التجارية والضريبية كما لو لم يكن لها شريك في العلاقات الاقتصادية، وكأنها لم توقع على أية اتفاقيات دولية، وبهذا تنصلات من جميع التزاماتها وبخاصة فيما يتعلق بسياسة التنسيق والتشاور التي نصت عليها الإتفاقية المرحلية بشكل عام وبروتوكول باريس الاقتصادي بشكل خاص، حيث تنص الفقرة السادسة من المادة الثالثة من باب ضرائب الإستيراد وسياسات الإستيراد (بأن أية تغيرات في ضرائب الإستيراد يجب أن يتم تبليغها بشكل مسبق وبالتشاور حولها وأخذ اثارها الإقتصادية بعين الإعتبار)، وهذا لم يتم حينما قامت اسرائيل بإلغاء وتخفيض ضريبة الشراء على بعض السلع الأساسية بتاريخ 2000/08/15.

وبعد أكثر من سنتين تحضير من قبل الجانب الفلسطيني لملف ضريبة الشراء، تخللها عقد الكثير من الجلسات التفاوضية حول ذلك الموضوع وبذل العديد من الجهود الحثيثة من قبل الجانب الفلسطيني بمشاركة المجتمع الدولي لتسوية القضايا الإقتصادية العالقة والمتعلقة بالإتفاقيات الإنتقالية، قامت اسرائيل بتفريغ هذه الجهود من محتواها، حيث أنه وبعد أقل من شهر من توقيع مذكرة (واي ريفر)، كان من المفترض تحصيل جزء هام من المستحقات الفلسطينية من ضريبة الشراء التي يدفعها الفلسطينيون على البضائع التي تنتج محليا في اسرائيل وتذهب للخزينة الاسرائيلية، فقد قامت اسرائيل بإلغاء ضريبة الشراء على بعض السلع وتخفيضها عن البعض الآخر، وكان محصلة القرار الاسرائيلي الفجائي الصادر بتاريخ 2000/08/15 أن اشتمل على 630 سلعة، تم إعفاء 321 سلعة منها من ضريبة الشراء وتخفيض نسبة ضريبة الشراء على 307 سلعة بنسب كبيرة، حيث تراوح حجم هذا التخفيض ما بين 25% إلى 75% علماً بأن عدد السلع التي كانت تخضع لضريبة الشراء قبل التعديل هو 1300 سلعة.

3- تداعيات هذا القرار واثاره فيما يتعلق بالسلطة الوطنية الفلسطينية:

كان لهذه التعديلات اثار اقتصادية سلبية على قطاع الأعمال الفلسطيني، حيـث فقـد هـذا القطاع القدرة على المنافسة، وأصبحت قيمة المخزون أقل من القيمة السوقية بكثير، وبهذا، كان هناك خسائر فادحة مع تعرض الكثير من الشركات للإفلاس، وكذلك عدم تخليص جزء كبيـر من البضائع المتواجده في الموانئ الإسرائيلية مما أدى أيضاً إلى خسائر فادحـة، ولقـد كانـت تقديرات وزارة المالية الفلسطينية لإيرادات ضريبة الشراء ذات أهمية خاصة، والتي كان مـن المتوقع ان يتم تحصيل 20 مليون شيقل شهري ترفد الخزينة الفلسطينية وتحل مشـكلة عجـز الموازنة الجاري، إضافة إلى عملية الضبط والمراقبة على السوق الفلسطيني لكافة البضائع التي يترتب عليها استحقاقات مالية لصالح الخزينة الفلسطينية.

4- اهم النقاط التفاوضية التي تم الإتفاق عليها في محضر التفاهم:

- ايجاد نظام مشابه لنظام مقاصة ضريبة القيمة المضافة، حيث تم التوصل إلى (نموذج 132) لتقاص ضريبة الشراء، يتم تعبئته بكامل المعلومات ويرفق مع فاتورة المقاصة كإثبات كامل على صحة الصفقة وقانونيتها.

- ان الية تقاص ضريبة الشراء يجب ان تتجنب العيوب الموجودة في تقاص ضريبة القيمـة المضافة، بمعنى أنه تم الإتفاق في التقاص على مبدأ التدفقات التجارية بدلا من مبدأ الفواتير المقدمة من جانب واحد.

- سيكون أساس التقاص تجاه السلع التي تنتج أو تصنع أو تجمع، وذلك لضمان تحصيل أكبر من هذه الضريبة.

- تم الاتفاق على أن البائع الذي يمتنع عن تعبئة النموذج الخاص بمقاص ضـريبة الشـراء، سيتم منعه من تسويق انتاجه في المناطق الفلسطينية، وعلى ضوء ذلك، تم اصدار تعليمات واضحة من مفوض عام الجمارك والمكوس الفلسطينية، مفاده أن أية سلعة تـدخل السـوق

الفلسطيني وتخضع لضريبة الشراء تعتبر سلع مهربة إذا لم يتم ارفاق نمـوذج 132 مـع البضاعة.

علماً بأنه لازالت هناك قضايا تتعلق بالمسائل التالية:

أ- إن هناك منتجات اسرائيلية تحتوي مدخلاتها على ضريبة الشراء.

ب- إن هناك منتجات اسرائيلية تتضمن بعض الاجزاء منها على ضريبة شراء.

ت- إن هناك انتاج اسرائيلي يتم تصنيع الجزء الأكبر من قيمتة المضافة في الخارج، وبالتالي تخضع هذه القيمة المضافة لضريبة الشراء، مع عدم خضوع المنـتج النهـائي لضـريبة الشراء.

ث- في مجال المعلومات فيما يتعلق بشمولية التقاص لكافة السـلع بحيـث أن وزارة الماليـة الاسرائيلية لاتستطيع إجبار كافة البائعين على استخدام هذا النموذج، وخاصة عندما يكون هناك موزعين بعد المنتج أو الوكيل أو ان يكون هناك طرف ثالث أو رابع يقوم ببيع هذه السلع، وكل ما تستطيع وزارة المالية الاسرائيلية عمله هو استقصاء المعلومـات حـول الموزعين والوكلاء والبائعين، وذلك بحجة عدم التدخل في حرية السوق.

5- ما ترتب على الجمارك الفلسطينية عمله بعد هذا الإتفاق:

نتيجة لهذا اإلتفاق، وبناءا على ترتيبات الطواقم الجمركية الفلسطينية، فقد تم عمل التالي:

أ- تم تشغيل لجنة خاصة من الإدارة العامة للجمارك والمكوس، وذلـك لوضـع الاجـراءات الخاصة بالتحصيل والمتابعة والإجراءات التي تتعلق بالحوسبة الالية لنظام تقاص ضـريبة الشراء.

ب- تم وضع التعليمات ضمن الإطار القانوني لتحصيل ضريبة الشراء بنـاء علـى الإتفاقيـات السابقة ومحضر التفاهم الخاص بضريبة الشراء.

ت- تم حصر السلع الاسرائيلية الخاضعة لضريبة الشراء والتي تباع في المناطق الفلسطينية والبالغ عددها 1087 سلعة.

ث- تم تركيز هذه السلع حسب الأهمية بما يعادل 93 سلعة وارسالها إلى مكاتب المناطق لجمع معلومات عن المتعاملين بهذه السلع.

ج- بعد ذلك تم تركيز وتحديد عشرة مجموعات سلعية تنتج في اسرائيل حسب الاولوية والاهمية وتباع بكميات كبيرة في السوق الفلسطيني، وهذه المجموعات هي الزجاج، السجاد والموكيت، الحديد، البطاريات، مواد التجميل، المنظفات، الأدوات الصحية والسيراميك، الحمامات الشمسية وأجهزة التسخين.

وبذلك بدأ العمل في تقاص ضريبة الشراء مع بداية عام 2000.

6- الأهمية النسبية لإيرادات ضريبة الشراء ونسبة مساهمتها في الإيرادات الكلية:

اختلفت الأهمية النسبية لضريبة الشراء المحصلة فعليا في السنوات السابقة عن آخر سنتين، ويعزى السبب في ذلك إلى التعديلات الاسرائيلية التي اجريت على ضريبة الشراء في نهاية عام 1999، التي بدا تاثيرها ابتداء من عام 2000، حيث كانت نسبة مساهمة ضريبة الشراء في ايرادات الاستيراد قبل التعديل تصل إلى 55%، بينما انخفضت هذه النسبة إلى 35% بعد قرار تعديل ضريبة الشراء سواء بالإلغاء أو التعديل لبعض السلع.

أما بالنسبة لمساهمة ضريبة الشراء في الإيرادات الكلية، فقد كانت في تزايد، حيث ارتفعت من 9% في العام 1997 إلى 15% في العام 2000، وحافظت على نفس النسبة بعد عام 2000 على الرغم من انخفاض قيمتها، ويعزى السبب في عدم تراجعها ليس لعدم تاثير قرار تعديل ضريبة الشراء، وإنما لسبب انخفاض الإيرادات من البنود الاخرى مثل المقاصة، الجمارك، والجباية المحلية بحكم طبيعة الظروف الاقتصادية والسياسية التي يمر بها المجتمع الفلسطيني، وبلغة الأرقام، يبتين أن الأهمية النسبية في مساهمة إيرادات ضريبة الشراء على الإنتاج المحلي مختزل في السجائر، حيث يشكل ما نسبته 94.5% من إيرادات ضريبة الشراء، ثم الكحول بنسبة 3.3%، ومن ثم بقية السلع الإخرى من المنظفات ومواد التجميل بنسبة 2% تقريبا ".

الخاتمة:

تناولت الدراسة ظاهرة إنتقال عبء الضرائب غير المباشرة من خلال أربعة فصول، الفصل التمهيدي وتناول مفهوم وخاصئص الطريبة وأهدافها، ومن ثم تصنيف الضرائب ومعايير التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وتم التركيز على الضرائب غير المباشرة من حيث أنواعها بصورة عامة وما هو مطبق منها في فلسطين بصورة خاصة والمراحل التي تطبق فيها واهميتاه ومدى مساهمتها لإجمالية الإيرادات العامة لموازنة السلطة الوطنية الفلسطينية.

وهدف الفصل الأول إلى مناقشة وتحليل التنظيم الفني للجمارك والمكوس من خلال القوانين والأنظمة المطبقة والسارية في فلسطين وهي قانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962، ونظام الرسوم (المكوس) على المنتجات المحلية رقم(16) لسنة 1963، حيث انقسم الفصل إلى ثلاثة مباحث تناولت الجوانب الفنية للضريبة وهي المادة الخاضعة للجمارك والمكوس المضافة والثانية رسوم الجمارك والمكوس المضافة والثالثة وهي ربط وتحصيل الجمارك والمكوس.

ففي جانب المادة الخاضعة للجمارك والمكوس المضافة، تناول المباحث الأول في مطلبه الأول النطاق الجمركي والبضائع الخاضعة للرسوم وتلك المستوردة بصورة مؤقتة وذلك وفقاً لقانون الجمارك والمكوس رقم (1) لسنة 1962، وفي المطلب الثاني كان النظام بشأن المكوس (الرسوم) على المنتجات المحلية رقم (16) لسنة 1963، حيث تناول الباحث عدة أبواب من النظام وهي الثمن وأحكام التبرعات والمغلفات والتأمين اضافة إلى آلية التعامل مع الصفقات المحددة بالدينار الأردني.

أما المبحث الثاني من ذات الفصل فتناول جانب رسوم الجمارك والمكوس المضافة وفقاً لإتفاقية باريس الإقتصادية إضافة لقانون الجمارك ونظام الرسوم من حيث أنواع الرسوم وآلية فرضها، والرسوم هي الرسم العادي والرسم المضاف على الصفقات والرسوم النوعية وتلك التي تفرض بصورة إضافية على المنشأة وكذلك رسوم البضائع والترانزيت، وناقش المبحث

الثالث آلية ربط وتحصيل الجمارك والمكوس من حيث الواقعة المنشـأة للضـريبة والفـواتير الضريبية وكيفية إصدارها وفقا لنظام مسن وتنظيم الدفاتر الحسابية، وكذلك الكشوف الدوريـة بأنواعها المختلفة وكيفية تعبئتها وتقديمها، وناقش المبحث موضوع المعارضة والإعتراض وفقاً للقانون والنظام الساري، أما فيما يخص احتساب القيمة المضافة على البنوك التجارية فقد تناولها المبحث بصورة تفصيلية توضح بمثال آلية تطبيق طريقة الجمـع فـي إسـرائيل والأراضـي الفلسطينية عند التعامل مع البنوك، كذلك تناول المبحث في مطلبيه الأخيرين ضمانات التحصيل والجباية وما يترتب على المخالفين من المكلفين وما هي صلاحيات الإدارة الضريبية.

وهدف الفصل الثاني إلى التعريف بظاهرة إنتقال العبء الضريبي وتمييزها عن بعـض الظواهر الضريبية الأخرى مثل ظاهرة التجنب الضريبي وظاهرة إستقرار العبء الضـريبي، وحدد من هو المكلف بالعبء الضريبي وميز بين أنواع المكلفين مـن حيـث وجـود المكلـف القانوني والمكلف الفعلي، وتناول شروط نقل العبء الضريبي وصور نقله ومن ثم التفرقة بـين نقل العبء الضريبي وبعض الظواهر المالية الاخرى ومنها ظاهرة استهلاك الضريبة وظـاهرة رسملة الضريبة وظاهرة تعويض الضريبة، كذلك تناول الفصل ذاتـه نظريـات نقـل العـبء الضريبي والعوامل المؤثرة في عمليات النقل.

وتطرق الفصل الأخير من هذه الدراسة إلى المشاكل المتعلقة بالضرائب غير المباشـرة وطرق علاجها، حيث قام الباحث بتقييم العوامل المؤثرة في نقل عبء الضرائب غير المباشـرة في فلسطين موضحا تأثير كل منها، وخصوصا عامل طبيعة العلاقات الاقتصاديةمع اسرائيل لما تمثله تلك العلاقة من حالة اتحاد جمركي غير متكافيء، ومن ثم طـرح الباحـث بعضـاً مـن المشكلات الناتجة والمتعلقة بالضرائب غير المباشرة وأهمهـا تسـرب الإيـرادات الضـريبية الجمركية الناتج عن المستوردات غير المباشرة وعدم إلتزام إسرائيل بمبدا نقطة الإستهلاك فـي تحصيل وجباية الجمارك، أما المشكلة الثانية فهي عدم تنفيذ إسرائيل للواجبات المترتبة عليهـا وفقاً للبروتوكول الاقتصادي من حيث تقييدها لحرية تنقل البضائع واغلاقها للمعابر اضافة إلـى ذلك ما قامت بفرضه من مواد في البروتوكول ألزمت فيه السلطة الوطنيـة الفلسـطينية علـى

استخدام التعرفة والرسوم الجمركية الإسرائيلية من جهة، وضيقت هامش حرية السلطة الوطنية الفلسطينية في زيادة أو تخفيض معدلات الضريبة الإضافية من جهة أخرى.

كذلك تناول الباحث موضوع الفاتورة الموحدة (المقاصة) والتي لا زالت الهم الأكبر لدى مسؤولي الجمارك والمكوس الفلسطينية وذلك لأهمية إيراداتها، حيث عظم حجم التهـرب مـن الإلتزام بها من قبل المكلفين من جهة وحجز إسرائيل للمسـتحقات الفلسـطينية الناتجـة عـن الإيرادات الضريبية من المقاصة من جهة ثانية، و أوضح الباحث سمات تلك الفـاتورة وآليـة استخدامها وفقاً للبروتوكول الإقتصادي، والطرق التي اتبعتها الإدارة العامة للجمارك والمكوس لعلاج مسألة التهرب منها.

وهدف الباحث في عرضه للمشكلة المتعلقة بالقوانين والأنظمة الضريبية لتبيان مفهـوم النظام الضريبي الفلسطيني من جانبه التشريعي، حيث ان القوانين السارية مازالت إرثا احتلاليا غير موحدة في المناطق الفلسطينية، موضحاً الحاجة إلى قانون جمارك ومكوس فلسطيني المنشأ والغاية، يعززه وجود سلطة قضائية متخصصة في الضرائب والجمارك.

أما المشكلة الأخيرة تناولها الباحث فكانت تلك المتعلقة بضريبة الشراء، حيـث يعتبـر الملف الخاص بها من أهم الملفات الضريبية وأعقدها في المفاوضات مع الجانب الإسـرائيلي، حيث قام الأخير بعدة تعديلات على معدلات ونسب ضـريبة الشـراء دون مشـاورة الجانـب الفلسطيني كما نص الإتفاق الإقتصادي مما تسبب بأضرار وخسائر لحقت بالخزينة الفلسـطينية والمكلف والمستهلك الفلسطيني، وأثرت على عملية نقل عبء الضرائب غير المباشرة.

وبعد استعراض هذه الدراسة تم التوصل الى النتائج التالية:

النتائج:

1- كانت الغايات الاولى التي وضعتها وزارة المالية لسياستها الضـريبية معالجـة مخلفـات الاحتلال، بحيث تنشر الوعي الضريبي لدى المواطنين الفلسطينين، ومن ثم تحسين العلاقة ما بين الدوائر الضريبية والمكلفين من بعـد عـداء متأصـل أساسـه الإدارة العسـكرية

الاسرائيلية الاحتلالية لتلك الدوائر لفترة طويلة من الزمن، كذلك معالجة الملفات الضـريبية العالقة والمحولة الى المحاكم العسكرية الاسرائيلية، إلا أن الوزارة ودوائرها ذات العلاقـة أظهرت قصورا واضحا في نشر الوعي الضريبي، بحيث أن الدوائر الضريبية لم تنتبه الى الحاجة لوجود دائرة توعية ضريبية إلا مؤخرا، ومع ذلك لم يتم تفعيل تلك الدوائر، كـذلك بقيت العديد من الملفات الضريبية عالقة إلى يومنا هذا.

2- بالرغم من انقضاء فتـرة المرحلـة الانتقاليـة (1994-1999)، إلا ن السـلطة الوطنيـة الفلسطينية لا زالت رهينة الإتفاقيات الإنتقالية في مجال الضـرائب غيـر المباشـرة مـن ضرائب ورسوم جمركية وضريبة قيمة مضافة وضريبة الشراء، أضف إلى ذلك أن ضريبة القيمة المضافة لم يتغير معدلها وبقي بنسبة (17 %) بالرغم من أن البروتوكول الإقتصادي أعطى الحق للسلطة الوطنية الفلسطينية في تخفيض المعدل الى حد نقطتين مئويتين، وهـذا ما قد يساعد المكلفين ويدفعهم للإلتزام بالمقاصة، إضافة إلـى ذلـك، لا زالـت الأنظمـة والأوامر العسكرية الإسرائيلية هي السارية المفعول فيما يتعلق بالجمارك المكـوس، أمـا قانون الجمارك والمكوس الفلسطيني فبقي مسودة لمشروع قانون لم يناقش بعد أكثـر مـن عشر سنوات على قيام السلطة.

3- اعتمدت الادارة الضريبة للجمارك والمكوس على اسلوب التسويات مع المكلفين بخصوص حل المشاكل والملفات العالقة، ونادرا ما تم اللجوء إلى القضاء للإعتراض أو الإسـتئناف، أضف إلى ذلك لم تشكل لغاية تاريخه محكمة الجمارك والتي أقرها مجلس القضاء الأعلـى الفلسطيني.

4- في مرحلة أداء الالتزام بالدين الضريبي، وهي المرحلة التي يتحكم بها المكلفون، فإمـا أن يتهربوا بطرق غير مشروعة، وإما أن يتجنبوها بإحدى الطرق المشروعة، أو أن يقومـوا بأدائها ومن ثم تحميلها إلى أحدى قوى السوق من خلال نقل عبئها إلى الغير مـن خـلال المبادلات التجارية، ولنقل العبء الضريبي ثلاثة شروط، فيجب وجود المكلـف القـانوني

بالضريبة، وثانيا أن يكون دفع الثمن ممكنا، وأخيرا وجود علاقة اقتصادية بـين الممـول القانوني وشخص اخر.

5- لم تكن غاية المشرع تحميل عبء الضرائب غير المباشرة على كاهل المكلف القانوني، إنما اعتباره وسيطا ملتزما بتحمل العبء الضريبي لحين قيامه بنقله لشخص اخر وهو المكلـف الفعلي.

6- هناك عدة صور وأشكال لنقل عبء الضرائب، ومنها النقل المقصود والغير مقصود، والنقل الكلي والجزئي، والنقل إلى الأمام وإلى الخلف، وتتأثر ظاهرة انتقال عبء الضرائب غيـر المباشرة بصورة عامة بعدة عوامل، منها درجة مرونة العرض والطلب، طبيعـة السـوق، والظروف المحيطة بالانتاج وأيضا خصائص الضريبة، وكلما كان العرض مرن وطبيعـة السوق تتصف بالإحتكار أمكن نقل عبء الضرائب غير المباشرة بسهولة أكبر وذلك فـي حال توفر الظروف الإقتصادية الملائمة من انتعاش ورخاء.

7- البروتوكول الإقتصادي يعطي السلطة الوطنية الفلسطينية الحق فـي اسـترداد الجمـارك المدفوعة على جميع البضائع التي يتم استيرادها عبر اسرائيل، حتى ولو تم الاستيراد عـن طريق تجار اسرائيليين، شريطة ان تحدد فواتير الاستيراد ان المصب النهائي لهذه البضائع هي المناطق الفلسطينية، أما إذا تم استيراد بضائع عن طريق اسرائيل بدون تحديـد نقطـة الاستهلاك النهائية لها، فإن الإيرادات الجمركية تذهب برمتها للخزينة الاسرائيلية حتى لـو كانت نقطة الاستهلاك النهائية لهذه البضائع هي المناطق الفلسطينية، وتسمى بالمسـتوردات غير المباشرة، وهي من أهم المشاكل العالقة بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي، حيث أن الرسوم والضرائب الجمركية تدفع للجانب الاسرائيلي بدلا من الجانب الفلسطيني.

8- هناك ثغرات يعاني منها البروتوكول الاقتصادي، وبخاصة فيما يتعلق بالموارد الإقتصاديية والسيطرة على الحدود والإجراءات الجمركية واعتماد السياسة الجمركية الإسرائيلية، ويعود ذلك إلى الحدود التي فرضها اتفاق أوسلو على الفلسطينين وسلطتهم، كذلك إلى قلـة خبـرة المفاوض الفلسطيني وعدم إحاطته بكافة الجوانب التي تخص الإقتصاد الفلسطيني وبخاصة

فيما يتعلق بقدرة الإنتاج المحلي التنافسي وفي مجال الإستيراد أو التصدير، وأدى ذلك الـى إعاقة اسرائيل لحركة البضائع الفلسطينية تحت ذرائع الإغلاقات والحجج الأمنية ناهيك عن تعطيل وتأخير وصول البضائع المستوردة فلسطينيا بحجـة الفحـص الامنـي أو مطابقـة المواصفات والمقاييس، مما قاص من الإيرادات الجمركية للجانب الفلسطيني، أضـف الـى ذلك إلزام السلطة الوطنية الفلسطينية باستخدام التعرفة الجمركية ومعدلات ضرائب الشـراء والإنتاج الإسرائيلية كحد أدنى في تحديد الرسوم والضرائب الجمركية الفلسطينية، مع بعض الإستثناءات المحددة، إضافة إلى ذلك ألزمت اسرائيل الجانب الفلسطيني بمعـدل ضـريبة القيمة المضافة المطبق في اسرائيل مع حق الجانب الفلسطيني في تخفيض المعدل بمقـدار نقطتيين مئويتين كحد أعلى.

9- بالرغم من كون إيرادات المقاصة الضريبية تعتبر البند الأهم من بنود الإيـرادات للسـلطة الوطنية الفلسطينية، إلا أنها وبنفس الوقت تشكل الهم الأكبـر لـدى مسـؤولي الجمـارك والمكوس في وزارة المالية الفلسطينية نسبة إلى عظم حجم التهـرب الضـريبي المتعلـق بالمقاصة والذي وصل الى 40 % من قيمتها، أضف إلى ذلك احتجاز اسرائيل لنسبة عالية من المبالغ المتجمعة تراكميا من إيرادات المقاصة كجزء من مجموع إيـرادات الضـرائب غير المباشرة العائدة للسلطة الوطنية الفلسطينية، علما بان أهمية الفاتورة الموحدة تنبع مـن كبر حجم التبادل التجاري مع اسرائيل والذي استأثر بما معدله 95% مـن واردات قطـاع غزة وما يقارب من 85% من واردات الضفة الغربية.

10- إن عناصر النظام الضريبي في فلسطين قد تمت صياغتها في البروتوكول الإقتصـادي إلا أنها تعتبر امتدادا وانعكاسا للسياسة المالية التي كانـت تمارسـها سـلطات الاحـتلال الاسرائيلي، وقد ورثت السلطة الوطنية الفلسطينية مجموعة من القوانين والأنظمة الضريبية غير الموحدة في المناطق الفلسطينية، ناهيك عن الأوامر العسكرية الصـادرة فـي فتـرة الإحتلال، إلا أنه وبموجب البروتوكول الإقتصادي، فالسلطة الوطنية الفلسطينية لاتسـتطيع تغيير الكثير من التشريعات والأنظمة الضريبية، بالذات فيما يخص ضريبة القيمة المضافة وضريبة الشراء والضرائب والرسوم الجمركية والتي هي مرتبطة بمعدلات مثيلاتها لـدى

اسرائيل بحسب البروتوكول، أضف إلى ذلك، فإن السلطة الوطنية الفلسطينية لازالت مقصرة في الناحية التشريعية من جهة سن القوانين ذات العلاقة، ومن جهة أخرى في تنفيذ القوانين القائمة إضافة إلى عدم وجود محكمة وقضاء متخصص في الجمارك بالرغم من إقرارها من مجلس القضاء الأعلى.

11- ما زالت ضريبة الشراء تعتبر من أعقد الملفات الضريبية التي واجهت الجمارك الفلسطينية في مفاوضتها مع الجانب الاسرائيلي، بسبب تعنت الجانب الاسرائيلي في الاعتراف بالحقوق المالية المتعلقة بضريبة الشراء لصالح الخزينة الفلسطينية، علما بأن هناك العديد من المنتجات والسلع المستوردة في اسرائيل أو من خلالها تدخل السوق الفلسطيني دون تحصيل ضريبة الشراء عنها، إضافة إلى ذلك قيام اسرائيل بتعديل وإلغاء معدلات ضريبة الشراء دون الأخذ بعين الاعتبار التزاماتها الواردة في اتفاق باريس والذي يرتب التنسيق مع السلطة الوطنية الفلسطينية في هكذا حال مما كان له الأثر السلبي على قطاع الأعمال الفلسطيني من جهة وعلى الإيرادات الفلسطينية من جهة أخرى.

التوصيات:

بعد الإطلاع على النتائج خرجت الدراسة بالتوصيات التالية:

1- إن الحالة العلاجية بعد وقوع عملية التهرب الضريبي مكلفة من جميع جوانبها إذا ما قورنت بالعمليات الوقائية، ومن هنا تبرز أهمية نشر الوعي الضريبي بين المواطنين بصورة عامة والمكلفين بصورة خاصة، وذلك كجزء من العمليات الوقائية، ويكون ذلك من خلال تعرف المواطنين بالضريبة وطبيعتها ومشروعية حق السلطة في تقاضيها، وتعزيز ذلك من خلال إظهار وجوه الإنفاق لدى السلطة الوطنية الفلسطينية بما في ذلك الضرائب المحلية وتلك الناتجة عن المشتريات من إسرائيل عبر فواتير المقاصة مع التركيز على أهمية فواتير المقاصة والواجب الوطني في تسليمها للدوائر الضريبية.

2- لردع المتهربين من الضريبة لابد من وجود نظام فاعل يبدأ بانشاء جهاز متخصص في مكافحة التهرب الضريبي للكادر المؤهل وغاياتٍ واضحة ومدروسة إضافةً إلى ذلك سن القوانين والأنظمة واللوائح الشاملة للعقوبات والغرامات التي ستفرض على أولئك المتهربين، على ألا تكون هذه القوانين والأنظمة هي الغاية عند التطبيق بل وسيلة للحفاظ على أموال الدولة، كذلك إنشاء محاكم الضريبة والجمارك وتفعيل قرار جلس القضاء الأعلى بهذا الخصوص، وضرورة التعجيل في معالجة القضايا الضريبية العالقة والبت بها.

3- إعطاء أهمية خاصة لتخفيض ضريبة القيمة المضافة إلى(16%) أو (15%)، وذلك لتحفيز المكلفين لكي يسلموا إلى السلطة الوطنية الفلسطينية الفواتير الموحدة (المقاصة) الصادرة من مكلفين في إسرائيل، لأن المكلفين الفلسطينيين بذلك يكسبون ما قيمته (1%) أو (2%) كنتيجة لإنتقال عبء ضريبة القيمة المضافة من المكلف الإسرائيلي إلى نظيره الإسرائيلي ويكون لهذا التخفيض أيضاً آثاره الإيجابية في علاج ظاهرة التهرب الضريبي المتعلق بفواتير المقاصة.

4- العمل على إلغاء ضريبة الشراء على كافة السلع الفلسطينية التي تخضع لتلك الضريبة بموجب قانون التعرفة الإسرائيلي، وهذه العملية هي من صلاحيات السلطة الوطنية الفلسطينية ويكون ذلك من خلال التفاوض مع الجانب الاسرائيلي بالغاء نموذج التقاص رقم (132) على تلك السلع، ويستثنى من ذلك السجائر والكحول والتي لها وزنها في إيرادات ضريبة الشراء، والغاية من تلك العملية تعزيز القدرة التنافسية للمنتجات الفلسطينية، ولضمان عدم تسرب الإيرادات الجمركية والضريبية.

5- إعادة التفاوض مع إسرائيل حول آلية تعديل وتغيير التعرفة الجمركية، يما يسمح للسلطة الوطنية الفلسطينية بحرية إختيار وفرض معدلات الرسوم والضرائب الجمركية بما يتناسب مع الحالة الاقتصادية الفلسطينية.

6- لكون طبيعة السوق تعتبر من العوامل المهمة والمؤثرة في ظاهرة انتقال عبء الضرائب غير المباشرة، ولأن الاحتكارات والإمتيازات الإحتكارية تعتبر من سمات السوق الفلسطيني

خلافاً لما تدعيه السلطة الوطنية الفلسطينية من تبنيها لفلسفة السوق الحر، ولما ينتج عن هذه الإحتكارات من مشاكل، فلابد من وجود قانون يختص بالاحتكارات والإمتيازات، ومن جهة ثانية، يجب العمل على صياغة علاقة إقتصادية وتجارية بين السلطة الفلسطينية وإسـرائيل لكسر الاحتكار التجاري الإسرائيلي في كثير من السلع المستوردة في السوق الفلسطيني.

المراجع العربية:

ابو الفحم، محمد: الاقتصاد الفلسطيني في ظل انتفاضة الاقصى، **مجلة رؤية**: كـانون الثـاني ع27، 2004.

أبو القمصان، خالد: تصور السياسة الاقتصادية للدولة الفلسطينية، **مجلة رؤية**: كـانون الثـاني ع5، 2004.

بشور، عصام: **المالية العامة و التشريع المالي**. دمشق: مطبعة الروضة، 1992-1993.

بركات، عبد الكريم صادق: **دراسة في الاقتصاد المالي**. الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعـة، 1983.

البطريق، يونس احمد: **المالية العامة**. بيروت: دار النهضة العربية، 1984.

البطريق، يونس أحمد: **النظم الضريبية**. الاسكندرية: الدار الجامعية، 1998.

تكلا، شريق رمسيس: **الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة**. القاهرة: دار الفكر العربـي، 1978-1979.

الجعفري، محمود: **التجارة الخارجية الفلسطينية الاسرائيلية: واقعهـا و افاقهـا المسـتقبلية**. القدس و رام ا : معهد ابحاث الدراسات الإقتصادية (ماس)، اب 2000.

الجعفري ن محمود، العارضة، ناصر: **السياسات التجارية و المالية الفلسطينية وتأثيرها على العجز في الميزان التجاري و العجز في الموازنة**. القـدس و رام ا : معهـد أبحـاث السياسات الاقتصادية (ماس)، تشرين أول 2002.

الجوهري، منى: **الترتيبات الجمركية الفلسطينية الإسرائيلية: البحث عن العدالة فـي توزيـع الإيرادات الجمركية**. رام ا : معهد أبحاث السياسات الإقتصادية (ماس)، 1995.

الحاج، طارق: **المالية العامة،** ط 1. عمان: دار صنعاء للنشر و التوزيع 1999.

حزبون، سمير: دور القطاع الخاص في تطوير العلاقـات الاقتصـادية الخارجيـة و تسـويق فلسطين دوليا، **مجلة رؤية**: ع1، اب، 2000.

حسونة، كمال: **خصخصة الشركات الحكومية**، مجلة رؤية: ع2، ايلول 2000.

حشيش، عادل أحمد: **أساسيات المالية العامة**. بيروت: دار النهضة العربية، 1992.

دارز، حامد عبد المجيد: **مبادئ المالية العامة**. الإسكندرية: مركز الإسكندرية للكتاب، 2000.

دراز، حامد عبد المجيد، أيوب، سميرة: **مبادئ المالية العامة**، القسم الأول. الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002.

شامية، أحمد زهير، الخطيب، خالد: **المالية العامة**، عمان: دار زهران للنشر و التوزيع،1997.

شهاب، مجدي محمود: **الإقتصاد المالي**. الإسكندرية: مركز الإسكندرية للكتاب،1999.

شهاب، مجدي محمود: **المالية العامة**. الاسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 1996.

عبد الرازق، عمر: **تقييم الإتفاقيات الإقتصادية و التجارية الفلسطينية الدولية**. القدس، رام ا : معهد أبحاث السياسات الإقتصادية (ماس)، 2002.

عبد الرازق، عمر، الرمال، اياد، مسيف، مسيف: تقييم **أداء وزارة المالية**. القدس و رام ا : معهد أبحاث السياسات الإقتصادية (ماس)، 2004.

عبد المجيد، عبد الفتاح عبد الرحمن: **إقتصاديات المالية العامة**. جامعة المنصورة: كلية التجارة، 1990.

عبد المولى، السيد: **المالية العامة**، ط1. القاهرة: دار الفكر العربي، 1983.

عتلم، باهر محمد: **المالية العامة و مبادئ الإقتصاد المالي**. جامعة القاهرة: مكتبة نهضة الشرق.

عتلم، باهر محمد: **المالية العامة: أدواتها الفنية و أثارها الإقتصادية**. جامعة القاهرة: مكتبة نهضة الشرق، 1995.

عسيلي، خالد: العلاقات الاقتصادية المستقبلية مع اسرائيل و مشاركة القطاع الخاص في المفاوضات النهائية، **مجلة رؤية:** ع1، اب 2000.

علاونة، عاطف: **السياسة الضريبية الفلسطينية**. رام ا : وزارة المالية، 1997.

العلي، عادل فليح: **المالية العامة والتشريع المالي والضريبي**. الاردن: دار الحامـد للنشـر و التوزيع، 2003.

عناية، غازي: **المالية العامة و التشريع الضريبي،** ط 1. عمان: دار البيارق، 1988.

فوزي، عبد المنعم: المالية العامة والسياسة المالية، الاسمكندرية: منشأة المعارف،1985.

القاضي، محمد عبد الحميد: **اقتصاديات المالية العامة و النظام المالي فـي الاسـلام**، جامعـة الزقازيق: كلية التجارة، 1986.

مسيف، مسيف: **اثر ضريبة الشراء المالي والإقتصادي على الإنتاج المحلـي**. رام ا : الإدارة العامة للجمارك و المكوس، دراسة غير منشورة، اب 2003.

مصطفى، إبراهيم و اخرون: (مجمع اللغة العربية): **المعجم الوسيط**، ج2، ، ط2، إسـطنبول: دار الدعوة، 1986.

القاضي، عبد الحميد محمد: **إقتصاديات المالية العامة**. بلا. المؤلف، 1986.

القيسي، أعاد حمود: **المالية و التشريع الضريبي**. عمان: مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيـع، 1998.

المحجوب، رفعت: **المالية العامة،** ج2. القاهرة: دار النهضة العربية، 1971.

المحجوب، رفعت: **الاقتصاد السياسي،** ج2. القاهرة: دار النهضة العربية،1973.

المحجوب، رفعت: **المالية العامة**. القاهرة: دار النهضة العربية، 1979.

مكحول، باسم: **الاستثمار والبيئة الاستثمارية في الضفة الغربيـة و قطـاع غـزة**. رام ا و القدس: معهد ابحاث السياسات الاقتصادية (ماس)، كانون اول 2002.

النقاش، غازي عبد الرازق: **المالية العامة**. عمان، رام ا : دار وائل للنشر 1997.

النقيب، فضل: تقييم أولى للنظام الضريبي في الضفة الغربية و قطـاع غـزة. رام ا : معهـد أبحاث السياسات الاقتصادية (ماس)، 1996.

هاشم، اسماعيل محمد: مبادئ الاقتصاد التحليلي. بيروت: دار النهضة العربية، 1978.

هويدي، عبد الجليل: المالية العامة، ط2. القاهرة: دار الفكر العربي، 1983.

المراجع الانجليزية:

Sabri، Nidal Rashid: **Public Finance in West Bank and Gaza Strip** (UNCTAD-Geneva):1994.

Stevens، Mark**: Taxes in Occupied West Bank (1967-1989)**.Ram Allah: at haq foundation، 1991.

التقارير و المنشورات:

مركز المشاريع الاقتصادية والنسوية ومركز بيسان للبحوث و الانماء. **الضرائب والتسجيل في المشروع الصغير**. رام ا ، 1998.

الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن. **الجوانب المالية والقانونية للموازنة الفلسـطينية**: سلسلة مشروع تطوير القوانين. رام ا ، 2000.

وزارة المالية: **دائرة الموازنة العامة.**

المجلس التشريعي الفلسطيني: **الوحدة المالية**.

الوقائع الفلسطينية، **وزارة العدل الفلسطينية**، 1994، ع1، غزة.

الإتفاقيات و القوانين:

البروتوكول حول العلاقات الاقتصادية بين حكومة دولة اسرائيل ومنظمة التحرير الفلسطينية.

قانون الجمارك و المكوس رقم (1) لسنة 1962.

نظام بشأن المكوس على المنتجات المحلية، رقم (16) لسنة 1963.

نظام بشأن تنظيم الدفاتر الحسابية.

An-najah National University
Factuality of Graduated Studies

Phenomenon of Indirect Taxes Burden Transition in Palestine

Prepared by
Sakher Wa'el Mahmood El-Ahmed

Spervised by:
Prof. Tareq Al-Haj

Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master in Taxation Disputes, Faculty of Graduated Studies, at An-Najah National University, Nablus, Palestine.

2005

Phenomenon of Indirect Taxes Burden
Transition in Palestine
Prepared by
Sakher Wa'el Mahmood El-Ahmed
Spervised by:
Prof. Tareq Al-Haj

Abstract

Burden transition in Palestine this study aims at acquainting with the phenomenon of indirect taxes burden transition as one of the financial and taxation phenomena through the acting laws and regulations, in addition to the signed economical protocol handled between Israel government and the Palestinian liberation organization and mutual understandings between Israel and the Palestinian national authority .

It also illustrates the different types or transition of taxation burden and theories related to this phenomenon and effective factors in them generally and dose related to the Palestinian case particularly in addition to evaluating those factors.

Through this study، the researcher sought for the different kinds of taxes and the merits of every one, and he distinguished between the direct and indirect taxes. in defiled manner, he handled the indirect taxes in Palestine and the extent for their importance and participation in the general revenues for the Palestinian treasury.

The study aimed at acquaintance with the taxpayer، and distinguished between the legal taxpayer the project aimed at laws enacting and the nominal taxpayer who is the actual bearer for taxation payer and the circumstances surrounding the process of taxation burden transition between the taxpayers and obligatory conditions to be spared for the competition of transition process.

The researcher followed reviewing customs and tolls low no .1 for the year 1962, and feel on the local products no .16 for the year 1963 through the subjects related to this study.

In addition to the paragraphs mentioned in the economical protocol or what is called Paris agreement related to indirect taxes and impart policies, and extent of their commitment with the parties signing the protocol in what was mentioned of articles, basis and ends which Israel imposed and which in still being fornicated.

Through this study, the researcher aimed at submitting the most important problems concerned with the indirect taxes, that face the Palestinian national authority, and concentrated in infiltration the customs taxation revenues and Israel's illusion. from duties and obligations confirmed on it according to the economical protocol and dealing mechanism with invoice of clearing invoice، and problems related to the laws and acting regulation and absence of Palestinian customs and tolls in addition non-activating the role of jurisdiction concerning these taxes ،in addition to the problem of purchase tax and mechanism which it dealt with through the Palestinian customs and tolls with this problem.

Then the Palestinian treasury became the actual bearer of harms and losses resulting from taxation burden transition normally and really because of taxation escape from one side, and the Israeli practices especially defining funds in the other side.

The results showed that the phenomenon of indirect taxes burden transition is vital phenomenon reflects the economical. Legal. Legislative, political and social case to the axles.

Of taxation system from a Palestinian national authority with its legislative, juridical and executive services and their various taxpayers and a law judging the relation among these dialoguing parties. but in the Palestinian case there is another party that negatively affects this phenomenon which is Israel and that considers the economical relation with it or through it is of the most important effective factors in that phenomenon, in addition to that relation is a fundamental cause for happening problems concerning the indirect taxes.

The results also showed presence of Palestinian shortcoming in dealing with indirect taxes, and its transition phenomenon represented by the taxation legislator who didn't give the necessary interest for enacting concerned laws in addition to the Palestinian jurisdiction which did quality neither jurisdiction cadre nor the concerned courts in taxes.

The Palestinian negotiator who is not acquainted enough at the time of signing the agreements and what gaps happened in addition the taxpayers and whose illegal practices of taxation illusion with its enactive effect on the phenomenon of the indirect taxes transition. Of what had been intentioned previously, the study recommend rations come out and reflected the necessity for a taxation system that touches the Palestinian ends and aims supported by related jurisdiction to end the stage of deal with the occupying heritage and the gaps in the agreements which those agreement imposed, in addition to taxation consciousness between taxpayers and their way dealing was with the indirect taxes burden transition that reflects the surrounding circum stances and effective factors and fosters the national economy and not in the current image that reflects their private tendency through their avoidance to commitment of debt burden wither they achieved its transition process or not.